Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

20. prosince 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 odst. 1 – Snížení ceny za podmínek stanovených členským státem – Snížení základu daně – Zásady stanovené v rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Slevy poskytnuté soukromým zdravotním pojišťovnám“

Ve věci C-462/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 22. června 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 17. srpna 2016, v řízení

Finanzamt Bingen-Alzey

proti

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, E. Levits, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Berger, a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG A. Funkem, Steuerberater, a H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

– za vládu Spojeného království D. Robertsonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,

– za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. července 2017,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Bingen-Alzey (finanční úřad v Bingen-Alzey, Německo) (dále jen „finanční úřad“) a farmaceutickou společností Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG ohledně určení výše daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou je tato společnost povinna zaplatit za rok 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 V článku 73 směrnice o DPH se stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

4 Článek 78 uvedené směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

[…]“

5 Článek 79 téže směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

a) snížení ceny v podobě slevy za platbu předem;

b) slevy a rabaty poskytnuté pořizovateli nebo příjemci, které obdrží v okamžiku uskutečnění plnění;

c) částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Osoba povinná k dani musí prokázat skutečnou výši výdajů podle prvního pododstavce písm. c) a nesmí si odpočíst daň, která byla u těchto plnění uplatněna.“

6 Článek 90 této směrnice zní:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

Německé právo

7 Ustanovení § 10 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) stanoví:

„U dodávek zboží a jiných plnění (§ 1 odst. 1 bod 1 první věta) a u koupě v rámci Společenství (§ 1 odst. 1 bod 5) se obrat posuzuje podle odměny. Odměna zahrnuje vše, co příjemce plnění vydá za účelem získání plnění, po odečtení daně z obratu. Součástí odměny je rovněž vše, co poskytovateli plnění poskytne jiná osoba za příjemce plnění. […]“

8 Ustanovení § 17 odst. 1 německého zákona o dani z obratu, nadepsané „Změna daňového základu“, stanoví:

„Změnil-li se daňový základ zdanitelného plnění pro účely § 1 odst. 1 bodu 1, podnikatel, který uskutečňuje toto plnění, musí odpovídajícím způsobem upravit výši dlužné daně. […]“

9 Pokud jde o zákonné krytí zdravotního pojištění povinnými zdravotními pojišťovnami, v ustanovení § 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (zákoník o sociálním zabezpečení, pátá kniha), ve znění ze dne 22. prosince 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2309, dále jen „SGB V“) se stanoví:

„(1) Zdravotní pojišťovny poskytují pojištěncům plnění uvedená ve třetí kapitole v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 12), pokud za tato plnění neodpovídají sami pojištěnci. Součástí plnění jsou konkrétní lékařské postupy, léčiva, farmaceutické výrobky a léčivé přípravky. Kvalita a účinnost plnění musí odpovídat obecně uznávanému stavu lékařských poznatků a zohledňovat pokrok lékařství.

(2) Pojištěncům je poskytováno plnění v podobě věcného plnění nebo poskytnutí služby, s výhradou výjimek stanovených v této nebo deváté knize. Na žádost mohou být plnění poskytována rovněž v podobě účastenství na víceoborovém osobním účtu; v takovém případě se použijí společná ustanovení § 17 odst. 2 až 4 deváté knihy ve spojení s úpravou týkající se osobního účtu a § 159 deváté knihy. O poskytování věcného plnění a poskytování služeb uzavřou zdravotní pojišťovny s poskytovateli plnění dohody podle ustanovení čtvrté kapitoly.“

10 Podle čl. 130a odst. 1 SGB V:

„Za léčivé přípravky, jež od 1. ledna 2003 uhradily zdravotní pojišťovny, získají posledně uvedené od lékáren slevu ve výši 6 % z prodejní ceny farmaceutické společnosti bez DPH. […] Farmaceutické společnosti jsou povinny tuto slevu lékárnám proplatit. Pokud se odstavec 5 týká velkoobchodníků, jsou farmaceutické společnosti povinny jim tuto slevu proplatit. Sleva musí být lékárnám a velkoobchodníkům uhrazena do deseti dnů od podání žádosti. […]“

11 Pokud jde o osoby, které jsou kryty soukromým zdravotním pojištěním, v § 192 Versicherungsvertragsgesetz (zákona o zdravotním pojištění), ve znění ze dne 23. listopadu 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2631), nadepsaném „Smluvní plnění pojistitele“, se stanoví:

„(1) V rámci pojištění nákladů nemoci má pojistitel povinnost uhradit ve sjednaných limitech léčebné výlohy vzniklé v souvislosti s nemocí nebo úrazem a jakákoli jiná sjednaná plnění, včetně plnění souvisejících s těhotenstvím a porodem, jakož i s preventivními zdravotními prohlídkami sloužícími k depistáži onemocnění podle programů stanovených zákonem.

[…]“

12 Pokud jde o osoby, které mají nárok na úhradu léčebných výloh podle zákona o veřejné službě, v § 80 Bundesbeamtengesetz (německý zákon o spolkové veřejné službě), ve znění ze dne 14. listopadu 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2219), nadepsaném „Podpora v případě nemoci, zdravotní péče a porodu“, se stanoví:

„(1) Podpora může být poskytována:

1. úředníkům, kteří mají nárok na plat nebo úředníkům čerpajícím rodičovskou dovolenou,

[…]

(2) Obecně jsou uznatelnými výdaji pouze nezbytné a hospodářsky přiměřené výdaje:

1. v případě nemoci a péče

[…]

(3) Podpora se přiznává ve formě úhrady nejméně 50 % uznatelných výdajů.

[…]“

13 V ustanovení § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zákon o slevách na léčivé přípravky), ve znění ze dne 22. prosince 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2262), se stanoví:

„Farmaceutické společnosti musí poskytnout soukromým zdravotním pojišťovnám a [institucím hradící tyto výdaje na základě zákona o veřejné službě] slevu na léčivé přípravky vydávané pouze na lékařský předpis, jejichž cena byla těmito pojišťovnami a institucemi pojištěncům částečně či v plné výši proplacena, v závislosti na sazbě úhrady, ve stejném poměru, jako jsou poměry stanovené v § 130a odst. 1, 1a, 2, 3, 3a a 3b SGB V. […]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

14 Společnost Boehringer Ingelheim Pharma vyrábí léčivé přípravky a prostřednictvím velkoobchodníků je v rámci zdanitelných plnění lékárnám.

15 Pokud jde o režim povinného zdravotního pojištění (veřejné zdravotní pojištění), lékárny dodávají léčivé přípravky osobám, jež jsou kryty rámcovou smlouvou se sdružením zdravotních pojišťoven. Léčivé přípravky jsou dodávány zdravotním pojišťovnám, které tyto přípravky poskytují svým pojištěncům. Lékárny poskytují zdravotním pojišťovnám slevu z ceny léčivých přípravků. Boehringer Ingelheim Pharma jakožto farmaceutická společnost musí tuto slevu lékárnám – nebo při využití velkoobchodníků posledně uvedeným – uhradit. Finanční úřad považuje tuto slevu pro účely DPH za snížení příjmu.

16 Naproti tomu v případě léčivých přípravků pro osoby kryté soukromým zdravotním pojištěním lékárny posledně uvedeným osobám tyto přípravky vydávají na základě s nimi uzavřených individuálních smluv. Společnost poskytující soukromé zdravotní pojištění (soukromá zdravotní pojišťovna) léčivé přípravky sama nenakupuje, ale pouze svým pojištěncům proplácí jimi vynaložené výdaje. Společnost Boehringer Ingelheim Pharma v tomto případě musí zdravotní pojišťovně poskytnout slevu z ceny léčivého přípravku. Finanční úřad tuto slevu nepovažuje za snížení příjmu pro účely DPH.

17 V roce 2012 předložila společnost Boehringer Ingelheim Pharma roční daňové přiznání týkající se DPH za rok 2011, v němž mimo jiné uvedla zdanitelná plnění a související základy daně.

18 V tomto přiznání společnost Boehringer Ingelheim Pharma upravila stran plnění týkajících se léčivých přípravků, které byly pořízeny pojištěnci krytými soukromým zdravotním pojištěním, základ daně, z něhož odečetla částky slev, které musela uhradit.

19 Finanční úřad měl za to, že ve vztahu k náhradám slev vypláceným soukromým zdravotním pojišťovnám neexistoval žádný důvod, jímž by společnost Boehringer Ingelheim Pharma mohla ospravedlnit snížení základu daně. Proto stanovil DPH v takové výši, jaká byla splatná na základě nesníženého základu daně.

20 Společnost Boehringer Ingelheim Pharma podala k Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud Porýní-Falc, Německo) žalobu proti rozhodnutí finančního úřadu týkajícímu se úhrad soukromým zdravotním pojišťovnám.

21 Ve své žalobě uváděla, že jelikož se veřejná zdravotní pojišťovna či soukromá zdravotní pojišťovna nacházejí na konci řetězce plnění, základ daně by měl být snížen v obou z těchto případů. Podle uvedené společnosti nezáleží na tom, zda se jedná o úhradu nebo snížení ceny, které bylo přiznáno, jelikož s oběma těmito postupy musí být z pohledu DPH zacházeno stejně.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud Porýní-Falc) žalobě Boehringer Ingelheim Pharma vyhověl, když konstatoval, že nelze rozlišovat, jak to učinil finanční úřad, mezi sníženími ceny přiznanými veřejným zdravotním pojišťovnám za zakoupené léčivé přípravky a úhradami provedenými v rámci nákupu uvedených přípravků v režimu soukromého zdravotního pojištění.

23 Finanční úřad podal proti rozsudku Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud Porýní-Falc) kasační opravný prostředek k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).

24 Předkládající soud připomíná, že pokud výrobce zboží, který není smluvně vázán ke konečnému spotřebiteli, avšak je prvním článkem v distribučním řetězci, jenž je zakončen u konečného spotřebitele, poskytuje uvedenému konečnému zákazníkovi slevu z ceny, musí být podle judikatury Soudního dvora základ daně pro účely DPH snížen o uvedenou slevu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31, a ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29).

25 Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr nicméně odmítl snížení základu daně v případě, kdy cestovní kancelář, která jedná jako zprostředkovatel, poskytuje z vlastní iniciativy a na vlastní náklady konečnému zákazníkovi slevu z ceny zprostředkovaného plnění, které poskytuje organizátor turistických zájezdů (rozsudek ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 33). Důvodem, který Soudní dvůr uplatnil v posledně uvedeném rozsudku, je, že cestovní kancelář není součástí řetězce plnění začínajícího u organizátora turistických zájezdů a končícího u konečného zákazníka.

26 Předkládající soud má za to, že judikaturu Soudního dvora je třeba chápat v tom smyslu, že snížení ceny, které poskytovatel přizná třetí osobě, s níž nemá smluvní vztah, sníží základ pro výpočet DPH vážící se k jím poskytnutému plnění pouze tehdy, jestliže poskytovatele se třetí osobou, která je příjemcem slevy, pojí řetězec plnění. V projednávané věci slevy poskytnuté soukromým zdravotním pojišťovnám tudíž podle předkládajícího soudu nesníží základ pro výpočet daně připadající na dodávky uskutečněné společností Boehringer Ingelheim Pharma, jelikož soukromé zdravotní pojišťovny, kterým byla sleva poskytnuta, nejsou součástí řetězce plnění od uvedeného podniku po konečného spotřebitele.

27 Předkládající soud má nicméně za to, že skutečnost, že slevy ve prospěch soukromých zdravotních pojišťoven nesnižují na rozdíl od slev v oblasti povinného zdravotního pojištění základ daně, třebaže oba druhy slev představují totožný náklad pro farmaceutickou společnost, není v souladu s obecnou

zásadou rovného zacházení, jež je stanovena v článku 20 Listiny základních práv Evropské unie. Jedná se o srovnatelné situace, a předkládající soud se tudíž táže, na základě jakého důvodu lze objektivně ospravedlnit toto nerovné zacházení.

28 Předkládající soud rovněž připomíná, že zatímco o porušení zásady daňové neutrality lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci z jiného hlediska (rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49, a rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17). Z toho vyplývá, že se zásada rovného zacházení v daňové oblasti neshoduje se zásadou daňové neutrality rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 18).

29 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je farmaceutická společnost, která dodává léčivé přípravky, oprávněna na základě judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení snížit základ daně podle článku 90 směrnice o DPH v případě, že:

– prostřednictvím velkoobchodníků dodává přípravky lékárnám,

– lékárny uskutečňují zdanitelné dodávky osobám, které mají uzavřené soukromé zdravotní pojištění,

– zdravotní pojišťovna (společnost poskytující soukromé zdravotní pojištění) proplácí svým pojištěncům výdaje za nákup léčivých přípravků a

– farmaceutická společnost je na základě právní úpravy povinna společnosti poskytující soukromé zdravotní pojištění poskytovat úhradu za ‚slevu'?"

K předběžné otázce

30 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda ve světle zásad, jež Soudní dvůr vymezil v rozsudku Elida Gibbs ze dne 24. října 1996, (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a které se týkají určení základu daně DPH, a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení je třeba čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost soukromé zdravotní pojišťovně, je ve smyslu tohoto článku snížením základu daně ve prospěch uvedené farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků.

31 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve připomenout, že podle článku 73 směrnice o DPH je základem daně v případě dodání zboží a poskytování služeb vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od příjemce, zákazníka nebo třetí strany za taková plnění včetně dotací přímo vázaných na cenu těchto plnění.

32 Dále je třeba rovněž připomenout, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, odstoupení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu uskutečnění plnění, ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je

základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou osoba povinná k dani obdržela (rozsudek 15. května 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatura).

33 Soudní dvůr konečně konstatoval, že jednou ze základních zásad, o které se opírá systém DPH, je zásada neutrality, v tom smyslu, že obdobné zboží uvnitř každé země nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce (rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 20).

34 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že farmaceutická společnost je na základě vnitrostátního práva povinna poskytnout soukromým zdravotním pojišťovnám v případě léčivých přípravků, jež byly vydány pouze na lékařský předpis a které posledně uvedené pojišťovny zčásti nebo v plném rozsahu uhradily svým pojištěncům, slevy v závislosti na sazbě úhrady ve stejném poměru, jako jsou slevy stanovené pro společnosti veřejného zdravotního pojištění. Finanční úřad tuto slevu nepovažuje za snížení základu daně.

35 Na základě uvedené právní úpravy proto společnost Boehringer Ingelheim Pharma mohla disponovat částkou, která odpovídá ceně utržené za prodej těchto přípravků lékárnám sníženou o uvedenou slevu. Se směrnicí o DPH by tudíž nebylo v souladu, pokud by byl základ pro výpočet DPH, k níž je povinna farmaceutická společnost jakožto osoba povinná k dani, vyšší než částka, kterou nakonec obdržela. Pokud by tomu tak bylo, nebyla by dodržena zásada neutrality DPH stran osob povinných k dani, mezi něž náleží farmaceutická společnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 28).

36 Základem daně použitelným na společnost Boehringer Ingelheim Pharma jako na osobu povinnou k dani tudíž musí být částka, za níž prodala léčivé přípravky lékárnám, snížená o slevu poskytnutou soukromým zdravotním pojišťovnám, pokud posledně uvedené uhradily svým pojištěncům výdaje, které tito pojištěnci vynaložili při nákupu uvedených přípravků.

37 Je pravda, že Soudní dvůr v bodě 31 rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) konstatoval, že čl. 11 C odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jemuž odpovídá článek 90 směrnice o DPH, odkazuje na obvyklý případ smluvních vztahů, které vznikají přímo mezi dvěma smluvními stranami a které byly následně změněny.

38 V tomto ohledu je nicméně třeba konstatovat, že zaprvé v témže bodě 31 uvedeného rozsudku Soudní dvůr upřesnil, že toto ustanovení je výrazem zásady neutrality, a tudíž jeho použití nemůže být v rozporu s uplatněním uvedené zásady (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 31).

39 Zadruhé z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nepodmiňuje použitelnost tohoto ustanovení takovou pozdější změnou. Toto ustanovení totiž v zásadě stanovuje členským státům povinnost, aby snížily základ daně pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Navíc nic nenasvědčuje tomu, že by Soudní dvůr chtěl v rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) omezit oblast působnosti čl. 11 C odst. 1 šesté směrnice, který odpovídá čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Naopak ze skutkového základu věci, v níž byl vydán posledně uvedený rozsudek, vyplývá, že k žádné změně smluvních vztahů nedošlo. Soudní dvůr nicméně konstatoval, že čl. 11 C odst. 1 šesté směrnice je použitelný (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 33).

40 Kromě toho skutečnost, že ve věci v původním řízení není přímým příjemcem dodávek dotčených léčivých přípravků soukromá zdravotní pojišťovna, která proplácí úhrady svým pojištěncům, ale sami tito pojištěnci, nemůže narušit přímou souvislost mezi učiněnými dodávkami zboží a přijatým protiplněním (v obdobném smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 35).

41 Totiž, jak uvedl generální advokát v bodech 44 a 45 svého stanoviska, platby uskutečněné v okamžiku nákupu léčivých přípravků je třeba považovat za protiplnění, které obdržela třetí osoba ve smyslu článku 73 směrnice o DPH, jelikož tyto třetí osoby, tj. pojištěnci, žádaly o úhradu soukromé zdravotní pojišťovny, a posledně uvedené získaly na základě vnitrostátní právní úpravy slevu, kterou jim musí poskytnout farmaceutická společnost. S ohledem na okolnosti dotčené ve věci v původním řízení je tak třeba považovat soukromé zdravotní pojišťovny za konečného spotřebitele dodání zboží uskutečněného farmaceutickou společností, která je osobou povinnou k DPH, tak aby částka vybíraná finančním úřadem nebyla vyšší než částka, kterou zaplatil konečný spotřebitel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 24).

42 Je tudíž třeba konstatovat, že ve věci v původním řízení vzhledem k tomu, že osoba povinná k dani neobdržela část protiplnění z důvodu slevy, kterou posledně uvedená poskytuje soukromým zdravotním pojišťovnám, skutečně došlo ke snížení ceny po uskutečnění plnění v souladu s čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

43 Mimoto pokud jde o dotčenou slevu v původním řízení, je třeba konstatovat, že tato sleva je stanovena zákonem a farmaceutická společnost ji povinně přiznává soukromým zdravotním pojišťovnám, které uhradily svým pojištěncům výdaje, které posledně uvedení vynaložili na koupi léčivých přípravků. Jak bylo konstatováno v bodě 35 tohoto rozsudku, za těchto podmínek nemohla farmaceutická společnost volně nakládat v plném rozsahu s prostředky, které utržila z prodeje svých léčivých přípravků lékárnám či velkoobchodníkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 31).

44 V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 28 rozsudku ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503) stran zákonné povinnosti týkající se výher rozdělovaných při hře bingo konstatoval, že jelikož část prodejní ceny karet, která je vyplácena hráčům formou výher, je stanovena předem a je závazná, nemůže být považována za protiplnění obdržené pořadatelem hry za plnění, které poskytl.

45 Jak uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska, přestože se v uvedeném rozsudku analýza Soudního dvora týkala výkladu článku 73 směrnice o DPH, lze výklad z téhož rozsudku týkající se pojmu „protiplnění", jenž je stanoven v uvedeném ustanovení, použít s ohledem na pojmy „je-li [cena] snížena", jež jsou použity v článku 90 uvedené směrnice, neboť jak toto posledně uvedené ustanovení, tak článek 73 směrnice upravují prvky základu daně.

46 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že ve světle zásad, jež Soudní dvůr vymezil v rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a které se týkají určení základu daně DPH, a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení, je třeba čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost soukromé zdravotní pojišťovně, je ve smyslu uvedeného článku snížením základu daně ve prospěch uvedené farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají její léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Ve světle zásad, jež Soudní dvůr Evropské unie vymezil v rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a které se týkají určení základu daně z přidané hodnoty, a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení, je třeba čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládat v tom smyslu, že sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost soukromé zdravotní pojišťovně, je ve smyslu uvedeného článku snížením základu daně ve prospěch uvedené farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají její léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků.

Podpisy.