



Ing. Mgr. Stanislav KOUBA, Ph.D.
náměstek pro řízení sekce Daně a cla

PID: MFCR9XGBBU
Č. j.: MF-13536/2019/1801-2
Počet stran: 2

Praha 31. května 2019

Vážený pane náměstků,

obdržel jsem Váš dopis, ve kterém žádáte o stanovisko k Vámi navrženému postupu při nákupu a prodeji inovativních léčivých přípravků za cenu nižší než obvyklou. Uvádíte, že vysoce inovativní léčivé přípravky prochází různými fázemi v delším časovém období a z toho důvodu hrozí, že pacienti by v mezidobí předmětné léky vůbec nedostávali. Proto na základě dohody dodávají farmaceutické společnosti v tomto období poskytovatelům zdravotních služeb léčivé přípravky zdarma. Farmaceutické společnosti však v takových případech musí odvést DPH v plné výši. Navrhujete tudíž dodání léčivých přípravků za úplatu, ovšem za nízkou až symbolickou cenu.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Pokud takové dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani není osvobozeno od daně, jedná se v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 zákona o DPH o zdanitelné plnění. Za dodání zboží za úplatu se ovšem také v návaznosti na ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje i použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. V souladu s ustanovením § 13 odst. 5 zákona o DPH se pro účely zákona o DPH tímto použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí mimo jiného rovněž poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Z uvedeného vyplývá, že dodání léčivých přípravků zdarma se pro účely zákona o DPH považuje za dodání zboží za úplatu, a protože takové dodání není osvobozeno od daně, jedná se o zdanitelné plnění s povinností účtovat daň z přidané hodnoty. Základ daně se v tomto případě určuje podle ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH, kde je uvedeno, že základem daně v případě, že se jedná o dodání zboží podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH, je cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Navíc uvádíme, že obvyklá cena bez daně se v souladu s ustanovením § 36a zákona o DPH ještě používá jako základ

daně ve zvláštních případech zdanitelného plnění uskutečněného pro spojené osoby, což však přepokládáme není tento případ.

V ostatních případech úplatného dodání zboží je podle ustanovení § 36 odst. 1 zákona o DPH základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Z uvedeného je tak zřejmé, že při dodání inovativních léčivých přípravků za úplatu je základem daně stanovená cena bez daně, přičemž tvorba její výše je plně v kompetenci dodavatele plnění, resp. vychází z dodavatelsko-odběratelského soukromoprávního ujednání.

Samozřejmě je v této souvislosti nutno zvážit i institut zneužití daňového práva za účelem získání daňového zvýhodnění. V ustanovení § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je uvedeno, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Z uvedeného tak jasně vyplývá, že při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání, tedy se vylučují úkony daňového subjektu, které jsou jednak v rozporu se smyslem a účelem v tomto případě konkrétních ustanovení zákona o DPH a zároveň převažujícím účelem takového právního jednání je získání neoprávněné daňové výhody. Pro naplnění skutkové podstaty zneužití daňového práva za účelem získání daňového zvýhodnění tak musí být splněny obě zmíněné podmínky. Tato skutečnost je taktéž potvrzena i některými rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie, především rozsudkem C-255/02 Halifax, ale i rozsudkem C-425/06 Part Service Srl a dalšími. Tomu odpovídají rovněž i některé rozsudky Nejvyššího správního soudu, například sp. zn. 1 Afs 35/2007-108 nebo sp. zn. 2 Afs 178/2005-64.

Zneužití daňového práva za účelem získání daňového zvýhodnění v případě dodání léčivých přípravků však nemůže nastat tam, kde nižší cena léku je založena na jasných racionálních ekonomických podkladech, které takovou cenovou a obecně obchodní politiku v daném časovém úseku logicky odůvodňují a je proto zřejmé, že cílem není získat daňové zvýhodnění. Důvody Vámi deklarované se jeví tak, že toto kritérium naplňují. Proto lze na základě eurokonformního výkladu a s přihlédnutím k výše uvedenému konstatovat, že v daném případě se nejví postup farmaceutických firem při dodání zboží za nižší cenu v rozporu s konkrétním ustanovením zákona o DPH a mající zároveň převažující či hlavní účel dotčených zdanitelných plnění jako získání daňové výhody. Vámi navržený postup dodání léčivých přípravků za nižší symbolickou cenu z důvodů uvedených ve Vašem dopise je tak možný a je v souladu s platnou českou i unijní legislativou.

S pozdravem

Vážený pan
JUDr. Radek Policar
náměstek pro legislativu a právo
Ministerstvo zdravotnictví
Palackého náměstí 4
128 01 Praha 2

