Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2017 m. liepos 11 d.[1]

Byla C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey
prieš
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Gamintojo per didmenininkus vykdomas vaistų tiekimas mažmenininkams – Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 73 ir 90 straipsniai – Apmokestinamoji vertė – Įstatymuose numatyta gamintojo pareiga taikyti nuolaidą, kurios dydis indeksuojamas atsižvelgiant į pardavimo kainą – Valstybės narės mokesčių administratoriaus taikomas požiūris, pagal kurį nuolaida yra tiekimo sandorių kainos sumažinimas tais atvejais, kai tiekimo sandoriai susiję su valstybinėmis ligonių kasomis, bet ne kai jie susiję su privačiojo sveikatos draudimo fondais – Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94) suformuluoti principai – Vienodo požiūrio principas“

I. Įvadas

1. *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* (toliau – *Boehringer*) yra tiekimo grandinės pradžioje esanti vaistų gamintoja, kuri pagal Vokietijos teisės nuostatą po to, kai įvykdomas tiekimo sandoris, privalo suteikti kainos nuolaidą, indeksuojamą atsižvelgiant į jos produktų kainą. Pagrindinėje byloje kyla klausimas, susijęs su tuo, ar su Europos Sąjungos teise suderinama situacija, kai *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingeno-Alcėjaus mokesčių inspekcija, toliau – valstybės narės mokesčių inspekcija) leidžia *Boehringer* atsižvelgti į kainos nuolaidą, kai ji skaičiuoja vaistų tiekimo sandorių, susijusių su valstybiniu sveikatos draudimu, bet ne su privačiuoju sveikatos draudimu, PVM apmokestinamąją vertę.

2. Šis klausimas keliamas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir, norint jį išspręsti, reikia išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[2] 90 straipsnį. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) mano, kad norint išspręsti šį ginčą svarbiausia atsižvelgti į Teisingumo Teismo sprendimą *Elida Gibbs*[3]. Sprendime *Elida Gibbs* nustatyta, kad bendrovės, kuri tame sprendime nagrinėjamu atveju buvo tiekimo grandinės pradžioje, teikiamų paslaugų PVM

1 Originalo kalba: anglų.

2 OL L 347, 2006, p. 1.

3 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400).

apmokestinamoji vertė turėjo būti mažinama suma, kuria ši bendrovė, taikydama sistemą, pagal kurią toje pačioje tiekimo grandinėje buvę galutiniai jos produktų vartotojai dalį kainos apmokėdavo nuolaidų kuponais, mažino kainas galutiniams vartotojams, nors jos su galutiniais vartotojais nesiejo sutartiniai santykiai.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas nurodo, kad valstybinės ligonių kasos yra galutiniai vartotojai *Boehringer* vaistų tiekimo grandinėje, o privačiojo sveikatos draudimo fondai – ne. Ar šis skirtumas pateisina valstybės narės mokesčių inspekcijos atsisakymą sumažinti su pastaraisiais susijusių tiekimo sandorių apmokestinamąją vertę?

4. Padariau išvadą, kad į šį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai.

II. Teisinis kontekstas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

6. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.“

B. Nacionalinė teisė

1. Apyvartos mokesčio įstatymas

7. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 10 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatyta, kad atlygis yra visos prekę arba paslaugą įsigyjančio asmens išlaidos, kurių jis patiria prekei arba paslaugai įsigyti, išskyrus apyvartos mokestį.

8. *UStG* 17 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad jeigu pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, sandorį įvykdęs verslininkas turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą.

2. Sveikatos draudimą reglamentuojantys teisės aktai

9. *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* (Socialinio kodekso Penktoji knyga, toliau – SGB V) 2 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad (valstybinės) ligonių kasos apdraustiems asmenims teikia teisės aktuose numatytas paslaugas. Pagal SGB V 2 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį apdraustiesiems paprastai mokamos išmokos natūra arba teikiamos paslaugos. Pagal SGB V 2 straipsnio 2 dalies trečią sakinį (valstybinės) ligonių kasos su paslaugų teikėjais, kaip antai vaistinėmis, sudaro sutartis dėl išmokų natūra mokėjimo ir paslaugų teikimo. Pagal SGB V 129 straipsnį Federalinė ligonių kasų asociacija ir Federalinė vaistinių asociacija turi sudaryti bendrąją sutartį dėl vaistų tiekimo.

10. Pagal SGB V 130a straipsnio 1 dalies pirmą–ketvirtą sakinius vaistinės valstybinėms ligonių kasoms jų sąskaita pateiktiems vaistams paprastai suteikia 7 % nuolaidą nuo farmacijos įmonės nustatytos pardavimo kainos be PVM. Farmacijos įmonės, kaip antai *Boehringer*, privalo kompensuoti vaistinėms nuolaidą.

11. Kitomis SGB V 130a straipsnio nuostatomis reglamentuojamas mokėjimo terminas ir nuolaidos dydis konkrečiais atvejais.

12. Privačiuoju sveikatos draudimu apdrausti asmenys už *Boehringer* vaistus vaistinėse sumoka patys ir vėliau pareikalauja privačiojo sveikatos draudimo fondo, kuriame jie apdrausti, kompensuoti išlaidas.

13. Kalbant apie receptinius vaistus, pažymėtina, kad pagal 2010 m. gruodžio 22 d. *Gesetz über Rabatte für Arzneimittel* (Įstatymas dėl vaistų kainų nuolaidų, toliau – *AMRabG*) 1 straipsnį farmacijos įmonės, kaip antai *Boehringer*, privačiojo sveikatos draudimo fondams privalo sumažinti receptinių vaistų, kurių įsigijimo išlaidas jie visiškai arba iš dalies kompensavo privačiai apdraustiems asmenims, kainą. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad tokios įmonės, kaip *Boehringer*, privačiojo sveikatos draudimo fondams kainą sumažina atsižvelgdamos į kompensaciją ir proporcingai patirtoms išlaidoms pagal SGB V 130a straipsnio 1, la, 2, 3, 3a ir 3b dalis.

14. Pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) jurisprudenciją apyvartos mokesčiu apmokestinamoji vertė mažinama tokių bendrovių kaip *Boehringer* vaistinėms ir didmenininkams valstybinio sveikatos draudimo srityje taikomų nuolaidų suma.

III. Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas

15. *Boehringer* yra farmacijos įmonė, gaminanti vaistus ir per didmenininkus juos tiekianti vaistinėms; šie tiekimo sandoriai yra apmokestinami. Įmonė šia veikla užsiėmė ir šiai bylai svarbiais 2011 m.

16. Vokietijos didmenininkai pagal su Federaline ligonių kasų asociacija sudarytą bendrąją sutartį *Boehringer* vaistus tiekia apdraustiesiems valstybiniu privalomuoju sveikatos draudimu. Vaistinės vaistus tiekia valstybinėms ligonių kasoms, o šios juos tiekia savo apdraustiesiems asmenims. Vaistinės valstybinėms ligonių kasoms taiko nuolaidą nuo vaistų kainos. *Boehringer*, kaip farmacijos įmonė, pagal SGB V 130a straipsnio 1 dalį privalo kompensuoti pritaikytą nuolaidą vaistinėms arba didmenininkams, kai šie dalyvauja aptariamuose sandoriuose. Apyvartos mokesčio teisės taikymo tikslais mokesčių inspekcija šią nuolaidą vertina kaip atlygio sumažėjimą.

17. Vokietijoje vaistus apdraustiesiems privačiuoju sveikatos draudimu vaistinės tiekia pagal su šiais asmenimis sudarytas individualias sutartis. Kitaip nei valstybinės ligonių kasos, privačiojo sveikatos draudimo fondai patys nėra vaistų pirkėjai, jie tik kompensuoja jų apdraustiems asmenims vaistams įsigyti patirtas išlaidas. Tokiu atveju tokios farmacijos įmonės, kaip *Boehringer*, pagal *AMRabG* 1 straipsnį privalo suteikti privačiojo sveikatos draudimo fondui nuolaidą nuo vaistų kainos. Valstybės narės mokesčių inspekcija šio kainos mažinimo apyvartos mokesčio teisės aspektu nevertina kaip sumažėjusio atlygio. Jeigu privačiuoju sveikatos draudimu apdraustas asmuo nereikalauja kompensacijos, tokios įmonės, kaip *Boehringer*, neprivalo mažinti kainos pagal *AMRabG* 1 straipsnį arba SGB V 130a straipsnį [4].

4 Pagal Vokietijos pateiktas rašytines pastabas.

18. 2011 m. *Boehringer* pagal reikalavimus taikė tokias nuolaidas privačiojo sveikatos draudimo įmonėms ir savo apyvartos mokesčio deklaracijoje jų dydžiu pakeitė vaistų tiekimo prekybininkams sandorių apmokestinamąją vertę. Valstybės narės mokesčių inspekcija, atlikusi specialų apyvartos mokesčio patikrinimą, priėmė iš dalies pakeistą pranešimą apie apskaičiuotą apyvartos mokestį, kuriame nuolaidos nebuvo vertinamos kaip mažinančios atlygį. *Boehringer* dėl šio pranešimo pateikė administracinį skundą, šis nebuvo patenkintas.

19. Taigi *Boehringer* pateikė skundą *Finanzgericht* (Finansų teismas). *Finanzgericht* pranešimą apie apskaičiuotą apyvartos mokestį pakeitė taip, kad būtų atsižvelgta į įvykdžius pardavimo sandorius privačiojo sveikatos draudimo fondams suteiktą nuolaidą ir nurodyta *Boehringer* palankesnio dydžio apyvarta pagal metinę apyvartos mokesčio deklaraciją. Valstybės narės mokesčių inspekcija *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą kasacine tvarka apskundė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

20. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) penktoji kolegija pateikė tokį prejudicinį klausimą.

„Ar vaistus tiekianti farmacijos įmonė, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija (1996 m. spalio 24 d. Sprendimu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai)) ir atsižvelgdama į ES teisėje įtvirtintą vienodo požiūrio principą, turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnį, jeigu:

– ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistinėms,

– vaistinės juos tiekia apdraustiesiems privačiuoju sveikatos draudimu ir šie tiekimo sandoriai yra apmokestinami,

– sveikatos draudikas (privačiojo sveikatos draudimo įmonė) kompensuoja vaistų įsigijimo išlaidas apdraustiems asmenims ir

– farmacijos įmonė pagal teisės aktą yra įpareigota „sumažinti kainą“ privačiojo sveikatos draudimo įmonei?“

21. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė *Boehringer*, Vokietija, Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija. Teismo posėdžio nebuvo.

IV. Šalių argumentų santrauka

A. Boehringer ir Komisija

22. *Boehringer* ir Komisija nurodo, kad buvo pažeistas vienodo požiūrio principas (Komisija konkrečiai remiasi Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 20 straipsniu) ir tai nėra objektyviai pateisinama.

23. Be to, *Boehringer* teigia, kad tokia pati išvada išplaukia iš Direktyvos 2006/112 73 straipsnio, aiškinamo atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimą *Glawe*[5]. Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, jog, kalbant apie lošimo automatus, kurie pagal imperatyvius teisės aktų reikalavimus užprogramuoti taip, kad kaip laimėjimus išmokėtų mažiausiai apie 60 % įmokėtų pinigų, pagal nuostatą, kuri galiojo prieš priimant Direktyvos 2006/112 73 straipsnį[6], operatoriaus faktiškai gautą atlygį už lošimo automatų suteikimą sudaro tik ta įmokėtų sumų dalis, kurią operatorius galėtų faktiškai pasilikti sau[7].

24. *Boehringer* atveju tai reiškia, kad reikia atsižvelgti ir į jos privačiojo draudimo fondams pritaikytą nuolaidą, jeigu suma, kuria sumažinta kaina, aiški, nustatyta iš anksto ir pagal Vokietijos teisę *Boehringer* privalo kompensuoti nustatytą savo vaistų pardavimo kainos dalį privačiojo draudimo fondams.

25. *Boehringer* ir Komisija taip pat remiasi Direktyvos 2006/112 90 straipsniu, kaip jis aiškinamas Sprendime *Elida Gibbs*, ir atmeta Vokietijos bei Jungtinės Karalystės rašytinėse pastabose nurodytus argumentus, pagal kuriuos Sprendimu *Elida Gibbs* ir vėliau priimtais sprendimais, kaip antai Sprendimu *Ibero Tours*[8] (kuris aptartas toliau 35–39 punktuose), patvirtintas teiginys, kad tiekimo grandinei nepriklausančiam subjektui, kaip antai privačiojo draudimo fondui, atlikti mokėjimai negali būti laikomi kainos sumažinimu įvykdžius sandorį pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį.

26. *Boehringer* ir Komisijos manymu, galutiniam vartotojui sumažinti kainą siūlantis subjektas nebūtinai turi būti vertės kūrimo grandinės pradžioje. Pagrindinis veiksnys, į kurį atsižvelgiant nustatoma apmokestinamoji vertė, yra prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo faktiškai gauta suma, o ne prekių arba paslaugų gavėjo išleista suma[9]. Jos abi remiasi mokesčių neutralumo principu[10]. Komisija pažymi, kad ekonominiu požiūriu privačiojo sveikatos draudimo fondų ir valstybinių ligonių kasų padėtis nesiskiria.

27. Komisija nurodo, kad Vokietijos teisės aktų, kuriais reglamentuojamas vaistų kainų sumažinimas, tikslas – užtikrinti vienodą požiūrį į valstybinio ir privačiojo sveikatos draudimo subjektus[11]. Komisijos teigimu, toks požiūris neišvengiamai turėtų būti taikomas ir kalbant apie PVM.

B. Vokietija ir Jungtinė Karalystė

28. Kaip jau nurodyta, Vokietija ir Jungtinė Karalystė mano, jog Sprendime *Elida Gibbs* padaryta išvada, pagal kurią tam, kad apskaičiuojant apmokestinamąją vertę būtų galima atsižvelgti į apmokestinamojo asmens galutiniam vartotojui suteiktas kainų nuolaidas, nebūtina, kad galutinį vartotoją ir apmokestinamąjį asmenį sietų sutartiniai santykiai, teisinga tik tuo atveju, jeigu

5 1994 m. gegužės 5 d. sprendimas (C-38/93, EU:C:1994:188).

6 Būtent pagal 1977 m. gegužės 17 d. Direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 145; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk. 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji PVM direktyva) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą.

7 1994 m. gegužės 5 d. sprendimas (C-38/93, EU:C:1994:188, 9 punktas). *Boehringer* taip pat remiasi to paties sprendimo 12 punktu ir 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimu *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 30 punktas), taip pat 2014 m. kovo 27 d. Sprendimu *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 punktas) ir Sprendimu *Elida Gibbs* (27 punktas). Pastarajame Teisingumo Teismas nurodė, kad pagal suformuotą jurisprudenciją „atlygis yra „subjektyvi“ vertė, būtent – kiekvienu konkrečiu atveju faktiškai gauta vertė, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatoma vertė“.

8 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C-300/12, EU:C:2014:8).

9 Kalbėdama apie šį klausimą *Boehringer* remiasi 2014 m. kovo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 ir 35 punktai) ir Sprendimu *Elida Gibbs* (28 punktas). Komisija remiasi 1997 m. liepos 3 d. Sprendimu *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimu *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, 20 punktas).

10 Komisija remiasi 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartimi *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas) ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimu *L.u.p.* (C-106/05, EU:C:2006:380, 48 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

11 Komisija remiasi *Bundestag* dokumentu Nr. 17/3698, p. 60 ir 61 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

apmokestinamasis asmuo yra sandorių grandinėje, kurios pabaigoje – galutinis vartotojas. Vokietija ir Jungtinė Karalystė teigia, kad tokią analizę patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas *Ibero Tours* (aptartas šios išvados 35–39 punktuose)[12], be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodo, jog Sprendime *Elida Gibbs* nustatyti principai buvo patvirtinti Sprendime *Komisija / Vokietija*[13].

29. Vokietija ir Jungtinė Karalystė vyriausybės primena, kad tam tikra suma gali būti laikoma atlygiu tik tais atvejais, kai tiekiamos prekės ir gautas atlygis tiesiogiai susiję[14], ir kad *Boehringer* bei privačiojo sveikatos draudimo fondai nėra taip susiję. Direktyvos 2006/112 73 straipsnis turi būti aiškinamas nepažeidžiant pagrindinio principo, t. y. kad PVM sistemoje mokestį sumoka tik galutinis vartotojas[15]. Apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens faktiškai gautas atlygis, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė[16]. Vokietija pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją lemiamas veiksnys, į kurį atsižvelgiant nustatoma, ar gautas atlygis, yra šalių susitarimas dėl tarpusavio įsipareigojimų vykdymo, kai vienos šalies gautas apmokėjimas tikrai faktiškai atitinka kitai šaliai pristatytų prekių vertę[17]. Taigi, *Boehringer* atlygis už privačiuoju draudimu apdraustiems asmenims tiekiamas prekes yra suma, kurią ji gauna iš pirmo tiekimo grandinės kliento: atsižvelgiant į aplinkybes – iš savo klienčių vaistinių arba didmenininkų.

30. Jungtinė Karalystė priduria, kad *Boehringer* sumokėtos sumos negali būti laikomos Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatytomis subsidijomis[18] ir kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio negalima taikyti tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę tiekėjo reikalaujama sumokėti įmoką, mokestį arba rinkliavą (pavyzdžiui, skirtą privačiajai sveikatos priežiūrai paremti). Jungtinė Karalystė nurodo, kad privačiojo sveikatos draudimo fondai nėra prekes arba paslaugas įsigyjantys asmenys arba trečiosios šalys. Vokietija pažymi, kad Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktas, kuriame iš apmokestinamosios vertės pašalinamas kainų sumažinimas ir klientui suteiktos arba tiekimo metu įgytos nuolaidos, pagrindinei bylai nesvarbus, be to, ji teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis panašus į ginčus, dėl kurių priimtuose sprendimuose Teisingumo Teismas yra konstatavęs, jog pardavimo sandorio, per kurį buvo atsiskaityta kredito kortele, apmokestinamoji vertė yra lygi visai pardavimo kainai, nors apmokestinamasis asmuo iš kredito davėjo gauna mažesnę sumą, taip atsilygindamas už kredito kortelių paslaugą[19].

31. Dėl tariamo vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principų pažeidimo Vokietija ir Jungtinė Karalystė mano, kad *Boehringer* vaistinėms (ir atitinkamais atvejais – didmenininkams) pritaikyta per valstybines ligonių kasas tiekiamų vaistų nuolaida nėra panaši į nuolaidą, kurią *Boehringer* taiko privačiojo sveikatos draudimo fondams[20]. Vokietija priduria, kad konkurencijos iškraipymo rizikos nekyla: valstybiniu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims tiekiami vaistai nekonkuruoja su privačiai apdraustiems asmenims tiekiamais vaistais. Atsižvelgiant į tai, kad šie du atvejai nėra panašūs, nebūtina aiškintis, ar jie objektyviai pateisinami. Jungtinė Karalystė teigia, kad reikėtų gerbti ES teisės aktų leidėjo pasirinkimą, kaip vertinti tokį prekių tiekimą.

12 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C-300/12, EU:C:2014:8).

13 2002 m. spalio 15 d. sprendimas (C-427/98, EU:C:2002:581).

14 Vokietija nurodo 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Dixon's Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 33 punktas) šiam argumentui pagrįsti. Jungtinė Karalystė remiasi 1981 m. vasario 5 d. Sprendimu *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (C-154/80, EU:C:1981:38, 12 punktas); 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimu *Naturally Yours Cosmetics Ltd* (C-230/87, EU:C:1988:508, 11 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimu *Apple and Pear Development Council* (C-102/86, EU:C:1988:120, 11 ir 12 punktai).

15 Vokietija nurodo 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Tulică et Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) šiam argumentui pagrįsti.

16 Ten pat, 33 punktas.

17 Vokietija remiasi 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimu *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, 25 punktas).

18 Jungtinė Karalystė remiasi 2011 m. lapkričio 22 d. Sprendimu *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2001:629, 18 punktas).

19 Vokietija remiasi 1993 m. gegužės 25 d. Sprendimu *Bally* (C-18/92, EU:C:1993:212, 16 punktas) ir 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimu *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, 38 punktas).

20 Vokietija, be kita ko, remiasi 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimu *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas); 2012 m. liepos 19 d. Sprendimu *Lietuvos geležinkeliai* (C-250/11, EU:C:2012:496, 45 punktas) ir 2014 m. lapkričio 6 d. Sprendimu *Feakins* (C-335/13, EU:C:2014:2343, 49 ir 51 punktai).

32. Jungtinė Karalystė priduria, kad mokesčių neutralumo principas, kuris atspindi bendrą PVM sistemą ir kuriuo siekiama apmokestinti tik galutinį vartotoją, nėra pirminės teisės nuostata, į kurią vieną atsižvelgiant galima nustatyti apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal 73 ir 90 straipsnius [21].

V. Vertinimas

33. Į pateiktą prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai dėl toliau nurodytos priežasties.

34. Manau, kad iš esmės Sprendimas *Elida Gibbs* teisės raidos požiūriu svarbus tik dėl jame padarytos išvados, jog tam, kad nuolaida galėtų būti laikoma kainos sumažinimu įvykdžius sandorį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį, nebūtina, kad apmokestinamąjį asmenį ir tiesioginį nuolaidos gavėją sietų sutartiniai santykiai [22]. Tokiu atveju aplinkybė, kad *Boehringer* ir privačiojo draudimo fondų, kuriems ji pagal Vokietijos teisę turi suteikti pagal kainą indeksuojamą nuolaidą įvykdžius sandorį, nesieja sutartiniai santykiai, taip pat nesvarbi norint pagrindinėje byloje nustatyti, ar taikomas Direktyvos 2006/112 90 straipsnis.

35. Be to, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendimą *Ibero Tours* [23] negaliu padaryti aiškios neišvengiamos išvados, kad Sprendime *Elida Gibbs* suformuluota taisyklė taikoma tik jeigu nuolaidos gavėjas yra galutinis vartotojas tiekimo grandinėje, kurios pradžioje yra nuolaidą taikantis apmokestinamasis asmuo. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad Sprendime *Elida Gibbs* nenurodyta, jog jis turi būti aiškinamas griežtai, ir kad šiuo sprendimu patvirtintas Šeštosios PVM Direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies (dabar – Direktyvos 2006/112 90 straipsnis) teksto aiškinimas [24], pagal kurį galima daryti prielaidą, jog norint taikyti šią nuostatą nebūtina vėliau pakeisti sutartinių santykių [25].

36. Toje byloje apmokestinamasis asmuo *Ibero Tours* buvo kelionių agentūra, teikianti paslaugas kaip tarpininkė tarp kelionių organizatorių ir jų klientų (toliau – keleiviai). Kitaip nei nagrinėjamoje byloje, kurioje kalbama apie tiekimo grandinę, toje byloje priimtame sprendime aptariamas vienintelis paslaugų teikimo sandoris. *Ibero Tours* už tarpininkavimo paslaugas šio vienintelio teikimo atveju iš kelionių organizatorių gaudavo komisinius, kurių dalį panaudodavo keleiviams subsidijuoti, todėl kelionių agentūros gautos sumos būdavo didesnės už keleivių sumokėtas sumas. *Ibero Tours*, remdamasi Sprendimu *Elida Gibbs*, nurodė, kad, norint apskaičiuoti *Ibero Tours* sandorių apmokestinamąją vertę, jos keleiviams taikomi kainų sumažinimai turėtų būti išskaičiuoti iš komisinių, kuriuos *Ibero Tours* gauna iš kelionių organizatorių.

37. *Ibero Tours* reikalavimai buvo atmesti iš esmės dėl to, kad Teisingumo Teismas nustatė, jog ji yra *tik vienintelio sandorio* tarpininkė, o ne sandorių grandinės dalis. Sprendime *Ibero Tours* Teisingumo Teismas nurodė, kad byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Elida Gibbs*, atlygis, kurį gavo apmokestinamasis asmuo, kaip sandorių grandinės pirmasis narys, iš tiesų faktiškai sumažėja dėl kainos sumažinimo, kurį tas apmokestinamasis asmuo tiesiogiai suteikė galutiniam vartotojui pasinaudojęs

21 Jungtinė Karalystė savo argumentams pagrįsti nurodo 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716) ir 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822).

22 Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568, 32 punktas), kurioje generalinė advokatė nurodė, kad „Teisingumo Teismas pirmą kartą byloje *Elida Gibbs* nustatė, kad tam tikromis aplinkybėmis laikytina, jog apmokestinamoji vertė sumažėja ir tuomet, jei sutartyje numatytas atlygis nesikeičia“. Taip pat pažymiu, kaip tai savo rašytinėse pastabose nurodo *Boehringer*, kad Teisingumo Teismas priimtame sprendime neatmetė generalinio advokato M. Wathelet išvadoje, pateiktoje byloje *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2013:502, 29 punktas), išdėstytos svarbios pastabos. Generalinis advokatas M. Wathelet nurodė, jog nors „Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo yra „sandorių grandinės pirmasis narys“, tai yra sąsaja su bylos, kurioje priimtas minėtas Sprendimas *Elida Gibbs*, faktinėmis aplinkybėmis, kur gamintojas, siūlantis kainos nuolaidą galutiniam vartotojui, yra vertės kūrimo grandinės pradžioje; ir tai nėra išankstinės sąlygos pasinaudoti apmokestinamosios vertės sumažinimu išraiška“.

23 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C-300/12, EU:C:2014:8).

24 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, 33 punktas).

25 Ten pat.

kuponų schema [26], o *Ibero Tours* privalo kelionių organizatoriui sumokėti sutartą kainą už jo suteiktas kelionių paslaugas, neatsižvelgdama į nuolaidą, kurią nusprendė suteikti keleiviams [27]. Taip pat nebuvo jokio poveikio *Ibero Tours* gautam atlygiui už tarpininkavimo paslaugą. Taigi pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą (dabar Direktyvos 2006/112 73 straipsnis) dėl tokio kainos sumažinimo nebuvo sumažinta pagrindinio sandorios arba kelionių organizatoriaus paslaugų apmokestinamoji vertė [28].

38. Taigi manau, kad Sprendime *Ibero Tours* teiginiu, jog kelionių organizatorius „nėra sandorių grandinės pirmasis narys, nes teikia paslaugas tiesiogiai galutiniam vartotojui“, tiesiog pabrėžta aplinkybė, kad tame sprendime nagrinėtu atveju *Ibero Tours* teikė tik tarpininkavimo sudarant tą vienintelį sandorį paslaugas [29]. Iš bylos medžiagos matyti, kad *Boehringer* padėtis kitokia.

39. Be to, nei Sprendime *Elida Gibbs* aptariama mokesčių mokėtoja, nei *Ibero Tours* netaikė kainos nuolaidų, kurias taikyti jos būtų įpareigotos pagal teisės aktų nuostatas ir kurios, be to, būtų indeksuojamos pagal tiekimo sandorio kainą. Tačiau *Boehringer* tokias nuolaidas taikė.

40. Taigi manau, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją *Boehringer* negalėjo „laisvai disponuoti visa [jos produktus pirmą kartą pardavus vaistinėms arba didmenininkams gautos kainos] suma“ [30]. *Boehringer* daugių daugiausia yra „paprasčiausia laikinoji [dalies gautos kainos, kurią vėliau ji privalo sumokėti valstybiniams ir privatiems sveikatos draudimo fondams ir kuri, kaip svarbu pabrėžti, indeksuojama pagal patiektų farmacijos produktų kainą] saugotoja“ [31].

41. Šią išvadą Sprendime *International Bingo Technology* Teisingumo Teismas padarė kalbėdamas apie teisės aktuose numatytus reikalavimus išmokėti tam tikrą sumą kaip bingo lošimo laimėjimus [32]. Jis konstatavo: „kadangi kortelių pardavimo kainos dalis, kuri išmokama lošėjams kaip laimėjimai, yra iš anksto nustatyta ir privaloma, ji nelaikytina atlygiu, kurį lošimo organizatorius gavo už suteiktą paslaugą“ [33].

42. Kadangi ir PVM direktyvos 73 straipsnyje, ir 90 straipsnyje kalbama apie tai, kas sudaro „apmokestinamąją vertę“ atsižvelgiant į 73 straipsnyje nurodytos „atlygio“ sąvokos reikšmę, nesuprantu, kodėl sprendimas, priimtas byloje *International Bingo Technology* neturėtų būti taikomi tais atvejais, kai kalbama apie 90 straipsnyje vartojamų žodžių „kai kaina sumažinama“ reikšmę [34]. Be to, pridurtina, kad nekyla klausimas, ar *Boehringer* moka atlygį už paslaugą [35]. Taip tikrai nėra.

26 2014 m. sausio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, 29 punktas).

27 Ten pat, 31 punktas.

28 Ten pat, 32 punktas.

29 Ten pat, 30 punktas.

30 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503, 31 punktas). Taip pat žr. 1994 m. gegužės 5 d. Sprendimą *Glawe* (C-38/93, EU:C:1994:188) ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687).

31 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503, 19 punktas). Tokį vertinimą pasiūlė nacionalinis teismas toje byloje.

32 Šią išvadą Teisingumo Teismas padarė atsižvelgdamas į prieš priimant Direktyvos 2006/112 73 straipsnį galiojusią nuostatą, būtent į Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą. Tačiau šios dvi nuostatos suformuluotos vienodai.

33 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503, 28 punktas).

34 Taip pat pažymiu, kad *Boehringer* pritaikytos nuolaidos nepatenka į Direktyvos 2006/112 79 straipsnyje nurodytų sumų, kurių negali apimti apmokestinamoji vertė, sąrašą.

35 Konstatuota, kad taip atsitinka, kai naudojamos mokėjimo kredito kortele paslaugos mažmeninėje prekyboje tarp klientų ir parduotuvių. Pavyzdžiui, žr. 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, EU:C:2002:271).

43. Pripažįstu, kad Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog „vargu ar reikėtų daryti bendras išvadas“, susijusias su lošimo sandorių apmokestinimu „ir jas taikyti įprastam prekių tiekimo apmokestinimui“ [36]. Tačiau nemanau, kad šios pastabos turėtų būti taikomos ir tais atvejais, kai valstybės narės teisės aktuose numatyta mokesčių mokėtojo pareiga sumažinti už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas galiausiai gaunamą kainą proporcingai tokių prekių arba paslaugų kainai, pasinaudojant privalomais mokėjimais galutiniam vartotojui arba trečiajai šaliai. Sprendime *Town and County Factors* Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad tais atvejais, kai konkurso organizatorius nusprendžia išmokėti laimėjimą, jo gauta visa dalyvio mokesčio suma laikoma tokio konkurso apmokestinamąja verte iš dalies todėl, kad nėra imperatyvių teisės aktų nuostatų, pagal kurias turėtų būti išmokama tam tikra dalyvių sumokėtų įmokų procentinė dalis [37].

44. Iš tiesų privačiai apdrausti asmenys, o ne veikiau jų sveikatos draudimo fondai, galėtų būtų laikomi galutiniais vartotojais tiekimo grandinėje, tai būtų teisinė fikcija, ypač kai tokių asmenų vaistinėms sumokėtas PVM jiems grąžinamas kaip privačiojo sveikatos draudimo fondų išmokamos kompensacijos dalis. Galiausiai Teisingumo Teismas konstatavo, kad „atsižvelgimas į ekonominę realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti“ [38].

45. Taigi pirkimo momentu atliekami mokėjimai gali būti laikomi Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nurodytu trečiosios šalies sumokėtu atlygiu bent jau tais atvejais, kai tokios trečiosios šalys pareikalauja kompensacijos iš privačiojo sveikatos draudimo fondų ir *Boehringer* pagal Vokietijos teisę įgyja pareigą suteikti nuolaidą, numatytą *AMRabG* 1 straipsnyje. Remiantis šia analize privatus sveikatos draudimo fondas gali būti laikomas *Boehringer* tiekimo galutiniu vartotoju [39], todėl suma, kurią turi gauti mokesčių inspekcija PVM pavidalu, tiksliai atitinka sąskaitoje faktūroje nurodytą ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui (*Boehringer*) sumokėtą PVM sumą [40].

46. Pagal požiūrį, kuriam pritariu, mokesčių inspekcija negautų didesnės sumos nei mokestis, kurį sumokėjo *Boehringer* kaip apmokestinamasis asmuo [41]. Be to, atsižvelgiant į juos būtų gerbiamas pagrindinis PVM principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro *faktiškai gautas* atlygis [42], kuris, kai taikomas Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnis, tampa reikalavimu sumažinti apmokestinamąją vertę, jeigu sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio [43].

47. Galiausiai, kadangi Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnis turi būti aiškinamas pagal vienodo požiūrio principą, kuris atspindėtas Chartijos 20 straipsnyje, ši aplinkybė taip pat patvirtina teigiamą atsakymą į pateiktą prejudicinį klausimą. Neatsižvelgiant į tai, ar valstybinėmis lėšomis arba privačiomis lėšomis finansuojami farmacijos produktai konkuruoja, Teisingumo Teismas konstatavo, kad neutralumo principo pažeidimas yra galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, tačiau bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio subjektų,

36 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, 30 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės Ch. Stix-Hackl išvadą, pateiktą byloje *Town and County Factors* (C-498/99, EU:C:2001:494, 74 punktas). Generalinis advokatas F. G. Jacobs išvadoje, pateiktoje byloje *Glawe* (C-38/93, EU:C:1994:81, 16 punktas) nurodė, kad „lošimo sandoriai netinkami apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu“.

37 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Town and County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 30 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Grattan plc* (C-310/11, EU:C:2012:568, 45 punktas).

38 2010 m. spalio 7 d. Sprendimas *Loyalty Mangement* (C-53/09 ir C-55/09, EU:C:2010:590).

39 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Koninklijke Ahold* (C-484/06, EU:C:2008:394, 36 punktas), kuriame cituojamas Sprendimo *Elida Gibbs* 24 punktas.

40 Pagal analogiją žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimą *Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:815, 35 punktas).

41 Pavyzdžiui, 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska SA* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică and Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 36 punktas).

42 Išskirta mano. Pavyzdžiui, žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimą *Kraft Foods Polska SA* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43 Žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, 35 punktas, kuriame kalbama apie prieš priimant Direktyvos 2006/112 90 straipsnį galiojusią nuostatą, būtent apie Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį.

kurie iš esmės nebūtinai yra konkurentai, tačiau vis dėlto yra kitais aspektais panašioje padėtyje, diskriminacijos būdais [44]. Pažymiu, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, jog du kainų sumažinimai gali būti atskirti tik remiantis techninėmis savybėmis, nors mokestinis vertinimas PVM taikymo tikslais gerokai skiriasi.

48. Atsižvelgdamas į Direktyvos 2006/112 90 straipsnio dalyką ir ja siekiamą tikslą – PVM apmokestinamoji vertė turi būti faktiškai gautas atlygis, taip pat į PVM teisės aktų principus ir tikslus [45], manau, kad vaistų tiekimo valstybiniu ir privačiuoju draudimu apdraustiems asmenims apmokestinimas PVM yra panašios situacijos ir šie asmenys yra vertinami skirtingai, nors to negalima objektyviai pateisinti [46].

49. Galiausiai pažymėtina, kad PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurio našta tenka galutiniam vartotojui, ir kad apmokestinamoji įmonė veikia „tik“ kaip mokesčių rinkėja valstybės naudai [47], todėl pritariu požiūriui, kad „jeigu kyla kitais požiūriais neišsprendžiamų prieštaravimų, reikalavimui, kad skaičiuojamas PVM sudarytų tikslią prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo galiausiai faktiškai gautos sumos (o kalbant apie visą grandinę – galutinės kainos) dalį, turėtų būti teikiama daugiau reikšmės nei struktūriniams reikalavimams. Kitaip tariant, pasiekti tikslą svarbiau, nei įgyvendinti jam pasiekti numatytas priemones“ [48].

VI. Išvada

50. Taigi siūlau taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

„Vaistus tiekianti farmacijos įmonė, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika (1996 m. spalio 24 d. Sprendimu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai)) ir atsižvelgdama į ES teisėje įtvirtintą vienodo požiūrio principą, turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnį, jeigu:

– ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistinėms,

– vaistinės juos tiekia apdraustiesiems privačiuoju sveikatos draudimu ir šie tiekimo sandoriai yra apmokestinami,

– sveikatos draudikas (privačiojo sveikatos draudimo įmonė) kompensuoja vaistų įsigijimą apdraustiems asmenims ir

– farmacijos įmonė pagal teisės aktą yra įpareigota „sumažinti kainą“ privačiojo sveikatos draudimo įmonei.

44 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

45 2017 m. kovo 7 d. Sprendimas *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Žr. Nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

47 Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

48 Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2001:457, 110 punktas).