Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
EVGENIJA TANCHEVA,
predstavljeni 11. julija 2017[1]

Zadeva C-462/16

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Davek na dodano vrednost – Dobava proizvajalcev zdravil trgovcem na drobno prek trgovcev na debelo – Člena 73 in 90 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Zakonska obveznost proizvajalca, da prizna popust, povezan s prodajno ceno – Davčna uprava države članice, ki obravnava popust kot znižanje cene za dobave, ki vključujejo z zakonom opredeljene (javne) zavode za zdravstveno zavarovanje, ne pa nosilce zasebnega zdravstvenega zavarovanja – Načela, ki izhajajo iz zadeve Elida Gibbs, C-317/94 – Načelo enakega obravnavanja“

I. Uvod

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: Boehringer) je farmacevtsko podjetje na začetku dobavne verige, ki je z zakonsko določbo nemškega prava zavezano priznati popust po dobavi, povezan s ceno njegovih proizvodov. V postopku v glavni stvari se ugotavlja, ali je v skladu s pravom Unije, da Finanzamt Bingen-Alzey (davčna uprava, Bingen-Alzey, v nadaljevanju: davčna uprava države članice) družbi Boehringer dovoli upoštevanje popusta na ceno pri izračunu davčne osnove za namene DDV za dobave zdravil, opravljene za javni zavod za zdravstveno zavarovanje, ne pa za nosilca zasebnega zdravstvenega zavarovanja.

2. To je vprašanje, ki ga je v predložitveni odločbi predložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) in ki zahteva razlago člena 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[2]. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) meni, da ima sodba Sodišča v zadevi Elida Gibbs[3] osrednji pomen za rešitev spora. V sodbi Elida Gibbs je bilo ugotovljeno, da kadar podjetje, ki je na začetku dobavne verige, končnemu potrošniku svojih proizvodov, ki je v isti dobavni verigi, zagotovi znižanje cene prek sistema tako, da ta končni potrošnik za del cene predloži kupon, se davčna osnova za DDV na dobavo navedenega podjetja zmanjša, čeprav podjetje ni v pogodbenem razmerju s končnim potrošnikom.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

3 Sodba z dne 24. oktobra 1996 (C-317/94, EU:C:1996:400, v nadaljevanju: Elida Gibbs).

3. Nacionalno predložitveno sodišče meni, da so javni zavodi za zdravstveno zavarovanje končni potrošniki v dobavni verigi zdravil družbe Boehringer, medtem ko nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja to niso. Ali ta razlika utemeljuje, da je davčna uprava države članice zavrnila zmanjšanja davčne osnove pri zadnjenavedeni vrsti dobave?

4. Ugotovil sem, da to ni tako.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člen 73 Direktive 2006/112 določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6. Člen 90(1) Direktive 2006/112 določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

B. Nacionalno pravo

1. *Zakon o DDV*

7. Člen 10(1), drugi stavek, zakona o DDV (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) določa, da je plačilo vse, kar prejemnik storitve potroši za to, da storitev prejme (zmanjšano za DDV).

8. Člen 17(1), prvi stavek, UStG določa, da če se spremeni davčna osnova za obdavčljivo transakcijo, mora podjetnik, ki je to transakcijo opravil, ustrezno popraviti dolgovani znesek davka.

2. *Zakon o zdravstvenem zavarovanju*

9. Člen 2(1), prvi stavek, Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (peta knjiga zakonika o socialni varnosti, v nadaljevanju: SGB V) določa, da morajo (javni) zavodi za zdravstveno zavarovanje svojim zavarovancem zagotavljati zakonsko določene dajatve. Člen 2(2), prvi stavek, SGB V določa, da so zavarovancem načeloma zagotovljene dajatve v naravi in storitve. Člen 2(2), tretji stavek, SGB V določa, da (javni) zavodi za zdravstveno zavarovanje o zagotavljanju dajatev v naravi in storitev sklenejo pogodbe z izvajalci storitev, kot so lekarne. Člen 129 SGB V določa, da med zvezo javnih zavodov za zdravstveno zavarovanje in lekarniško zbornico obstaja okvirna pogodba o dobavi zdravil.

10. Člen 130a(1), od prvega do četrtega stavka, SGB V določa, da javni zavodi za zdravstveno zavarovanje prejmejo od lekarn za zdravila, izdana v breme teh zavodov, popust v višini načeloma 7 % prodajne cene farmacevtskega podjetja brez DDV. Farmacevtska podjetja, kot je družba Boehringer, morajo lekarnam ta popust povrniti.

11. Druge določbe člena 130a SGB V urejajo rok plačila in višino popusta v posebnih primerih.

12. Vendar osebe, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem, v lekarnah same plačajo zdravila družbe Boehringer in potem zahtevajo povračilo svojih stroškov od nosilcev zasebnega zdravstvenega zavarovanja, pri katerih so zavarovane.

13. V skladu s členom 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zakon o popustih za zdravila, v nadaljevanju: AMRabG) z dne 22. decembra 2010 morajo farmacevtska podjetja, kot je družba Boehringer, nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja priznati popuste, kadar ti zavarovancem delno ali v celoti povrnejo stroške za zdravila, ki se izdajajo na zdravniški recept. Popusti, ki jih družbe, kot je Boehringer, priznavajo nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja, so v predložitveni odločbi navedeni kot stopnja povračila v skladu s členom 130a(1), (1a), (2), (3), (3a) in (3b) SGB V.

14. Na podlagi sodne prakse Bundefinanzhof (zvezno finančno sodišče) se za potrebe DDV davčna osnova zmanjša za popuste, ki jih farmacevtska podjetja, kot je družba Boehringer, zagotovijo lekarnam in trgovcem na debelo v zvezi z javnimi zavodi za zdravstveno zavarovanje.

III. Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15. Boehringer je farmacevtsko podjetje, ki proizvaja zdravila in jih v okviru obdavčljivih dobav prek trgovcev na debelo zagotavlja lekarnam. V obravnavani zadevi to velja tudi za sporno leto 2011.

16. V Nemčiji lekarne izdajajo zdravila družbe Boehringer osebam, ki so krite z obveznim (javnim) zdravstvenim zavarovanjem na podlagi okvirne pogodbe, sklenjene z zvezo javnih zavodov za zdravstveno zavarovanje. Lekarne dobavijo zdravila javnim zavodom za zdravstveno zavarovanje, ti pa jih dajo na razpolago svojim zavarovancem. Lekarne javnim zavodom za zdravstveno zavarovanje priznavajo popust na ceno zdravil. V skladu s členom 130a(1) SGB V mora družba Boehringer kot farmacevtsko podjetje lekarnam ali trgovcem na debelo – če so ti vključeni – ta popust povrniti. Davčna uprava ta popust za namene DDV obravnava kot zmanjšanje plačila.

17. Lekarne zdravila za osebe, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem, izdajajo na podlagi individualnih pogodb s temi osebami. V nasprotju z javnimi zavodi za zdravstveno zavarovanje nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja niso pridobitelji zdravil, ampak zgolj povrnejo stroške, ki jih imajo njihovi zavarovanci z nakupom zdravil. Farmacevtska podjetja, kot je družba Boehringen, morajo nato v skladu s členom 1 AMRabG nosilcu zasebnega zdravstvenega zavarovanja priznati popust na ceno zdravila. Davčna uprava države članice tega popusta ne šteje za zmanjšanje plačila za namene DDV. Če oseba, ki je krita z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem, ne zahteva povračila, podjetjem, kot je družba Boehringer, ni treba upoštevati popusta v skladu s členom 1 AMRabG v povezavi s členom 130a SGB V.[4]

18. Družba Boehringen je leta 2011 priznala predpisani popust nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja in ga kljub temu upoštevala v svojem obračunu DDV kot spremembo osnove za DDV, dolgovan za dobave zdravil trgovcem z zdravili. Na podlagi posebnega davčnega nadzora je davčna uprava države članice izdala spremenjeno odločbo o odmeri DDV, v kateri se ti popusti niso več upoštevali kot zmanjšanje plačila. Družba Boehringer je zoper to odločbo vložila ugovor, ki pa mu ni bilo ugodeno.

19. Zato je družba Boehringer vložila tožbo pri Finanzgericht (finančno sodišče). Finanzgericht je ob upoštevanju popusta, ki je bil nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja priznan po prodaji, odločbo o odmeri DDV spremenilo tako, da je bil promet družbe Boehringer določen v njeno korist v skladu z letnim obračunom DDV. Davčna uprava države članice je vložila revizijo zoper sodbo Finanzgericht (finančno sodišče) pri Bundefinanzhof (zvezno finančno sodišče).

4 Glede na pisno stališče Nemčije.

20. Peti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je v predhodno odločanje predložil to vprašanje:

„Ali je farmacevtsko podjetje, ki dobavlja zdravila, v skladu s sodno prakso Sodišča (sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31) in ob upoštevanju načela enakega obravnavanja iz prava Unije upravičeno do zmanjšanja davčne osnove v skladu s členom 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, če:

– ta zdravila lekarnam dobavlja prek trgovcev na debelo;

– lekarne opravljajo obdavčljive dobave osebam, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem;

– zavarovatelj kritja stroškov zdravstvenih storitev (podjetje, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja) svojim zavarovancem povrne stroške nakupa zdravil in

– je farmacevtsko podjetje na podlagi zakona zavezano k plačilu ‚popusta' podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja?"

21. Sodišču so pisna stališča predložili družba Boehringer, tožeča stranka, vladi Nemčije in Združenega kraljestva ter Evropska komisija. Obravnave ni bilo.

IV. Povzetek trditev

A. Družba Boehringer in Komisija

22. Družba Boehringer in Komisija zatrjujeta kršitev načela enakega obravnavanja (ta družba se sklicuje zlasti na člen 20 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah), ki ni objektivno utemeljena.

23. Družba Boehringer neodvisno od tega trdi, da enak zaključek izhaja iz člena 73 Direktive 2006/112, kot se razlaga glede na sodbo Sodišča v zadevi Glawe[5]. V tej zadevi je Sodišče razsodilo, da je v primeru igralnih avtomatov, ki so bili na podlagi zakonskih obveznosti zasnovani tako, da se je v povprečju igralcem izplačalo kot dobitek najmanj 60 % njihovih vložkov, plačilo, ki ga dejansko prejme upravljavec v skladu s predhodnikom člena 73 Direktive 2006/112[6] za dajanje avtomatov na voljo sestavljeno le iz dela vložkov, s katerim bi lahko upravljavec dejansko razpolagal za svoj račun.[7]

24. Za družbo Boehringer to pomeni, da je treba popust, ki ga je ta družba dala nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja, prav tako upoštevati, glede na to, da je znesek znižanja cene jasen in določen vnaprej ter da je družba Boehringer po nemškem pravu nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja zavezana povrniti del prodajne cene svojih zdravil, ki je določen.

5 Sodba z dne 5. maja 1994 (C-38/93, EU:C:1994:188).

6 To je člena 11A(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta Direktiva o DDV).

7 Sodba z dne 5. maja 1994 (C-38/93, EU:C:1994:188, točka 9). Družba Boehringer se sklicuje tudi na točko 12 te sodbe; sodbe z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 30); z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29), in z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, točka 27. V zadnjenavedeni sodbi je Sodišče navedlo, da po ustaljeni sodni praksi „to plačilo pomeni torej ‚subjektivno' vrednost, to je dejansko prejeto vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih".

25. Družba Boehringer in Komisija se sklicujeta tudi na člen 90 Direktive 2006/112, kot se razlaga v sodbi Elida Gibbs, ter zavračata trditve iz pisnih stališč Nemčije in Združenega kraljestva, da sodba Elida Gibbs in poznejše sodbe, kot je sodba Ibero Tours [8] (obravnavana v točkah od 35 do 39), potrjujejo, da plačil subjektu zunaj dobavne verige, kot je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, ni mogoče šteti za znižanje cene po dobavi na podlagi člena 90 Direktive 2006/112.

26. Družba Boehringer in Komisija menita, da ni nujno, da je subjekt, ki ponuja znižanje cene končnemu potrošniku, na začetku vrednostne verige. Glavni dejavnik pri odmeri davčne osnove je znesek, ki ga je dobavitelj dejansko prejel, ne pa znesek, ki ga je prejemnik dobave potrošil. [9] Obe se sklicujeta na davčno nevtralnost. [10] Komisija ugotavlja, da z ekonomskega vidika ni razlike med položajem nosilca zasebnega zdravstvenega zavarovanja in javnim zavodom za zdravstveno zavarovanje.

27. Komisija trdi, da je cilj nemškega prava o znižanju cene za zdravila zagotoviti enako obravnavanje javnih in zasebnih zdravstvenih zavarovalnic. [11] Komisija trdi, da se mora to nujno razširiti na DDV.

B. Nemčija in Združeno kraljestvo

28. Kot je bilo že navedeno, Nemčija in Združeno kraljestvo menita, da za ugotovitev Sodišča v sodbi Elida Gibbs, da ni potrebno pogodbeno razmerje med končnim potrošnikom in davčnim zavezancem, preden se lahko popust na ceno, ki ga zadnjenavedeni plača prvonavedenemu, upošteva pri izračunu davčne osnove, velja, da je davčni zavezanec vključen v verigo transakcij, ki se konča pri končnem potrošniku. Nemčija in Združeno kraljestvo trdita, da to analizo podpira sodba Sodišča v zadevi Ibero Tours (obravnavana v točkah od 35 do 39) [12], Združeno Kraljestvo pa poudarja še, da so bila načela sodbe Elida Gibbs potrjena s sodbo Komisija/Nemčija [13].

29. Nemčija in Združeno kraljestvo opozarjata, da lahko o plačilu govorimo le, če obstaja neposredna zveza med dobavljenimi proizvodi in prejetim plačilom, [14] ter da med družbo Boehringer in nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja ni nobene take zveze. Člen 73 Direktive 2006/112 je treba razlagati v skladu s temeljnim načelom, da je namen sistema DDV obremeniti zgolj končnega potrošnika. [15] Davčna osnova zajema plačilo, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih. [16] Nemčija opozarja, da je v skladu s sodno prakso Sodišča odločilni dejavnik v zvezi s plačilom obstoj dogovora med strankami o vzajemnem delovanju, plačilo, ki ga prejme izvajalec, pa pomeni resnično in dejansko protivrednost za proizvode, dobavljene prejemniku. [17] Tako je plačilo, ki ga je prejela družba Boehringer za dobave osebam, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem, znesek, ki ga je prejela od prvega pridobitelja v dobavni verigi, to je, odvisno od primera, od lekarn ali trgovcev na debelo.

8 Sodba z dne 16. januarja 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

9 V tem primeru se družba Boehringer sklicuje na točki 29 in 35 sodbe Sodišča z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), ter točko 28 sodbe Elida Gibbs. Komisija se sklicuje na sodbi z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 15), in z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 20).

10 Komisija se sklicuje na sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21), in na sodbo z dne 8. junija 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, točka 48 in navedena sodna praksa).

11 Komisija se sklicuje na dokument nemškega zveznega parlamenta 17/3698, str. 60 in 61 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

12 Sodba z dne 16. januarja 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

13 Sodba z dne 15. oktobra 2002 (C-427/98, EU:C:2002:581).

14 Nemčija v podporo tej trditvi navaja sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixon's Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 33). Združeno kraljestvo se sklicuje na sodbe z dne 5. februarja 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, EU:C:1981:38, točka 12); z dne 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, EU:C:1988:508, točka 11), in z dne 8. marca 1988, Apple in Pear Development Council (C-102/86, EU:C:1988:120, točki 11 in 12).

15 Nemčija v podporo tej trditvi navaja sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34).

16 *Ibid*., točka 33.

17 Nemčija se sklicuje na sodbo z dne 15. maja 2001, Primbrack (C-34/99, EU:C:2001:271, točka 25).

30. Združeno kraljestvo dodaja, da plačil družbi Boehringer ni mogoče šteti za subvencije na podlagi člena 73 Direktive 2006/112[18] in da člena 90 Direktive 2006/112 ni mogoče uporabiti za položaj, pri katerem nacionalno pravo zahteva, da dobavitelj plača prispevek, takso ali dajatev (npr. za podporo zasebnemu izvajanju socialnega varstva). Združeno kraljestvo trdi, da nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja niso pridobitelji ali prejemniki ali tretje stranke. Nemčija trdi, da člen 79(b) Direktive 2006/112, na podlagi katerega v davčno osnovo niso vključeni popusti na ceno in rabati, odobreni pridobitelju ali prejemniku in obračunani v trenutku, ko je bila izvršena dobava, za postopek v glavni stvari ni upošteven, ter dalje trdi, da je postopek v glavni stvari podoben sporom, v katerih je Sodišče razsodilo, da je davčna osnova pri prodaji, plačani s kreditno kartico, celotna prodajna cena, če davčni zavezanec kot plačilo za storitev transakcije s kreditno kartico od kreditodajalca prejme manjšo vsoto od te celotne prodajne cene.[19]

31. Nemčija in Združeno kraljestvo v zvezi z domnevno kršitvijo načel enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti menita, da popust, ki ga družba Boehringer plača lekarnam (in odvisno od primera trgovcem na debelo) v povezavi z dobavo zdravil prek javnih zavodov za zdravstveno zavarovanje, ni primerljiv s popustom, ki ga ta družba plača nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja.[20] Nemčija dodaja, da ni nevarnosti izkrivljanja konkurence, saj zdravila, dobavljena osebam, ki so krite iz sredstev javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje, ne pomenijo konkurence zdravilom, dobavljenim osebam, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem. Ker oba položaja nista primerljiva, ni treba preučiti, ali obstaja objektivna utemeljitev. Združeno kraljestvo trdi, da je treba spoštovati izbiro zakonodajalca EU glede načina, kako obravnavati dobave.

32. Združeno kraljestvo dodaja, da načelo davčne nevtralnosti, ki izraža skupni sistem DDV in katerega namen je obremeniti zgolj končnega potrošnika, ni pravilo primarnega prava, ki bi samo omogočalo določitev davčne osnove v smislu členov 73 in 90.[21]

V. Presoja

33. Na vprašanje za predhodno odločanje je treba odgovoriti pritrdilno iz naslednjih razlogov.

34. Menim, da je bistvo razvoja prava v sodbi Elida Gibbs le v tem, da ni treba, da je davčni zavezanec v pogodbenem razmerju z neposrednim upravičencem do popusta, preden lahko ta popust privede do znižanja cene po dobavi za namene člena 90 Direktive 2006/112.[22] Zato za uporabo člena 90 Direktive 2006/112 v postopku v glavni stvari ni upoštevno to, da med družbo Boehringer in nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja – pri čemer bi jim ta družba morala po nemškem pravu priznati poprodajni popust, povezan s ceno – ni pogodbenega razmerja.

18 Združeno kraljestvo se sklicuje na sodbo z dne 22. novembra 2001, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, točka 18).

19 Nemčija se sklicuje na sodbi z dne 25. maja 1993, Bally (C-18/92, EU:C:1993:212, točka 16), in z dne 15. maja 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, točka 38).

20 Nemčija se med drugim sklicuje na sodbe z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49); z dne 19. julija 2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, točka 45), in z dne 6. novembra 2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, točki 49 in 51).

21 Združeno Kraljestvo v podporo tej trditvi navaja sodbi z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), in z dne 19. decembra 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822).

22 Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, točka 32), v katerih je ta ugotovila, da „je Sodišče v zadevi Elida Gibbs prvič ugotovilo, da bi bilo zmanjšanje davčne osnove mogoče sprejeti, tudi če se pogodbeno določeno plačilo prav nič ne spremeni“. Opozarjam tudi, kot je v pisnem stališču izpostavila družba Boehringer, da Sodišče v navedeni zadevi ni nasprotovalo pomembni ugotovitvi generalnega pravobranilca M. Watheleta v točki 29 sklepnih predlogov v zadevi Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2013:502). Generalni pravobranilec M. Wathelet je opozoril, da „[č]eprav je Sodišče navedlo, da je davčni zavezanec ‚prvi člen v verigi transakcij‘, pri tem ne gre za izražanje prvega pogoja za upravičenost do zmanjšanja davčne osnove, temveč za sklicevanje na dejansko stanje v sodbi Elida Gibbs, v kateri je bil proizvajalec, ki je ponujal popust na ceno končnemu potrošniku, na začetku vrednostne verige“.

35. Poleg tega iz sodbe Sodišča v zadevi Ibero Tours [23] ne morem izpeljati nobene izrecne ugotovitve ali nujne posledice, da se sodba Elida Gibbs uporablja le, če je prejemnik popusta končni potrošnik v dobavni verigi, v kateri je davčni zavezanec, ki daje popust, prvi člen. Sodišče je res menilo, da v sodbi Elida Gibbs ni nobenega napotka, da bi jo bilo treba razlagati ozko in da sodba podpira besedilo člena 11C(1) Šeste direktive o DDV [24] (zdaj člen 90 Direktive 2006/112), v skladu s katerim naknadna sprememba pogodbenega razmerja ni potrebna. [25]

36. Davčni zavezanec v navedeni zadevi, družba Ibero Tours, je bila potovalna agencija, ki je ponujala storitve kot posrednik med organizatorji turističnih potovanj in strankami organizatorja potovanja („potniki“). V nasprotju z obravnavano zadevo, ki vključuje dobavno verigo, je šlo v navedeni zadevi za enotno dobavo. Družba Ibero Tours je za svoje storitve kot posrednica v tej enotni dobavi od organizatorjev potovanj prejela provizijo in njen del dejansko uporabila za popust potnikom, tako da je bil znesek, ki ga je prejel organizator potovanj, višji od zneska, ki so ga plačali potniki. Družba Ibero Tours je trdila, da je treba na podlagi sodbe Elida Gibbs za namene izračuna davčne osnove za transakcije družbe Ibero Tours znižanje cene, ki jo je priznala potnikom, odšteti od provizije, ki jo je družba prejela od organizatorjev potovanj.

37. Sodišče je v bistvu zahtevo družbe Ibero Tours zavrnilo, ker je menilo, da je bila posrednica v *enotni transakciji*, in ne vključena v verigo transakcij. Sodišče je v sodbi Ibero Tours poudarilo, da je bilo plačilo, ki ga je prejel davčni zavezanec, ki je bil na začetku dobavne verige v sodbi Elida Gibbs, dejansko zmanjšano za znesek, ki ga je ta prek sistema kuponov neposredno priznal končnemu potrošniku, [26] medtem ko je morala družba Ibero Tours organizatorju potovanj plačati ceno, ki je bila dogovorjena za njegove potovalne storitve, ne glede na popust, ki se ga je odločila dati potnikom. [27] Prav tako ni bilo vpliva na plačilo, ki ga je družba Ibero Tours prejela za svoje posredniške storitve. Zato v skladu s členom 11A(1)(a) Šeste direktive o DDV (zdaj člen 73 Direktive 2006/112) tako znižanje cene ni privedlo do zmanjšanja davčne osnove niti pri glavni transakciji niti glede storitev, ki jih je opravila potovalna agencija. [28]

38. Zato razumem sklicevanje – v sodbi Ibero Tours – na organizatorja potovanj, „ki ni na čelu verige transakcij, saj opravlja storitve neposredno za končnega potrošnika“, le kot poudarjanje dejstva, da je družba Ibero Tours v navedeni zadevi opravljala le storitev posrednika v tej enotni transakciji. [29] Očitno družba Boehringer ni v enakem položaju.

39. Poleg tega niti davčni zavezanec v sodbi Elida Gibbs niti davčni zavezanec v sodbi Ibero Tours nista priznala popusta na ceno kot posledico zakonodajnega ukrepa, ki bi ju k temu zavezoval in ki bi poleg tega bil povezan s ceno dobave. V primeru družbe Boehringer pa je iz spisa videti, da je to tako.

40. Zato menim, da v skladu s sodno prakso Sodišča družba Boehringer ni „prosto razpolagala s celotnim zneskom“ cene, ki ga je prejela ob prvi prodaji svojih proizvodov lekarnam ali trgovcem na debelo. [30] Družba Boehringer je kvečjemu „začasni depozitar“ [31] dela zneska, ki ga bo pozneje kot popust morala plačati javnemu zavodu za zdravstveno zavarovanje in zasebnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja ter ki je, kar je še bolj pomembno, povezan s ceno dobavljenega zdravila.

23 Sodba z dne 16. januarja 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

24 Sodba z dne 29. maja 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, točka 33).

25 *Ibid.*

26 Sodba z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, točka 29).

27 *Ibid.*, točka 31.

28 *Ibid.*, točka 32.

29 *Ibid.*, točka 30.

30 Sodba z dne 19. julija 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, točka 31). Glej tudi sodbi z dne 5. maja 1994, Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188), in z dne 24. oktobra 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687).

31 Sodba z dne 19. julija 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, točka 19). To je v navedeni zadevi predlagalo nacionalno predložitveno sodišče.

41. Sodišče je tako ugotovilo v sodbi International Bingo Technology v okviru zakonodajnega posega v zvezi z zneskom, namenjenim izplačilu nagrad igralcem pri karticah za bingo.[32] Menilo je, da „[k]er je del prodajne cene kartic, ki se igralcem razdeli v obliki nagrad, vnaprej določen in obvezen, ga ni mogoče šteti za del plačila, ki ga prejme organizator igre za opravljeno storitev“.[33]

42. Ker oba člena 73 in 90 Šeste Direktive o DDV obravnavata sestavne dele „davčne osnove“, ne vidim razloga, zakaj se razsodba glede pomena „plačilo“ na podlagi člena 73, sprejeta v sodbi International Bingo Technology, ne bi mogla uporabiti pri razlagi „znižanja cene“ na podlagi člena 90.[34] Prav tako se ne postavi vprašanje, naj dodam, ali družba Boehringer izvršuje plačila nosilcu zasebnega zdravstvenega zavarovanja kot protidajatev za neko vrsto storitve.[35] To očitno ni tako.

43. Priznam, da je Sodišče ugotovilo, da je „precej neprimerno sprejemati splošne sklepe“ iz obdavčitve transakcij pri igrah na srečo, „da bi jih uporabili za običajno obdavčitev dobav blaga“.[36] Vendar pa menim, da te pripombe ne veljajo za okoliščine, v katerih zakonodaja države članice davčnega zavezanca zaveže, da ceno, ki jo bo nazadnje prejel za dobavo, prek obveznih plačil končnemu potrošniku ali tretji osebi zniža sorazmerno s ceno navedene dobave. Sodišče je res v sodbi Town and County Factors razsodilo, da je celotni znesek za prejete stave, ki ga je prejel organizator tekmovanja, ko se je organizator odločil izplačati nagrado, pomenil davčno osnovo za navedeno tekmovanje, delno zato, ker ni obstajala obvezna zakonska dolžnost, da je treba določen odstotek stav, ki so jih vplačali igralci, izplačati.[37]

44. Res bi bilo mogoče razumeti to, da se za končne potrošnike v dobavni verigi štejejo osebe, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem, in ne njihovi nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, kot pravno domnevo, zlasti če se tem osebam DDV, ki so ga plačale lekarnam, povrne kot del povračila, ki ga zagotavljajo nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja. Ne nazadnje je Sodišče razsodilo, da „upoštevanje gospodarske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV“.[38]

45. Zato bi bilo mogoče plačilo ob nakupu šteti za plačilo s strani tretje osebe v skladu s členom 73 Direktive 2006/112, ko take tretje osebe od nosilcev zasebnega zdravstvenega zavarovanja zahtevajo povračilo, družba Boehringer pa v skladu z nemškim pravom postane zavezana priznati popust, določen v členu 1 AMRabG. Na podlagi take analize je mogoče nosilca zasebnega zdravstvenega zavarovanja šteti za končnega potrošnika glede dobave, ki jo opravi družba Boehringer kot davčni zavezanec, tako da bo znesek DDV, ki ga pobere davčna uprava, popolnoma ustrezal znesku DDV, ki ga je na računu izkazal in plačal končni potrošnik.[39] To, da nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja ni neposredni prejemnik zdravil, ki jih dobavi družba Boehringer, ne prekine vzročne zveze med dobavo tega blaga in prejetim plačilom.[40]

32 Sodišče je tako sklepalo na podlagi predhodnika člena 73 Direktive 2006/112, in sicer člena 11A(1)(a) Šeste Direktive o DDV.

33 Sodba z dne 19. julija 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, točka 28).

34 Menim tudi, da popusti, ki jih je plačala družba Boehringer, ne spadajo med postavke, izključene iz izračuna davčne osnove v členu 79 Direktive 2006/112.

35 Kot se je štelo, da se zgodi, ko so storitve kreditnih kartic vključene v prodajo na drobno med strankami in trgovinami. Glej na primer sodbo z dne 15. maja 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2002:271).

36 Sodba z dne 29. maja 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, točka 30). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke C. Stix-Hackl v zadevi Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2001:494, točka 74). Generalni pravobranilec F. G. Jacobs je v zadevi Glawe (C-38/93, EU:C:1994:81, točka 16) ugotovil, da „transakcije pri igrah na srečo niso primerne za davek na dodano vrednost“.

37 Sodba z dne 17. septembra 2002, Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 30). Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, točka 45).

38 Sodba z dne 7. oktobra 2010, Loyalty mangement (C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590).

39 Sodba z dne 10. julija 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, točka 36), v kateri je navedena sodba Elida Gibbs in njena točka 24.

40 Glej po analogiji sodbo z dne 27. marca 2014, Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 35).

46. S pristopom, za katerega se zavzemam, se bo izognilo položaju, v katerem davčna uprava odmeri znesek, višji od davka, ki ga je plačala družba Boehringer kot davčna zavezanka.[41] Poleg tega omogoča spoštovanje temeljnega načela DDV, da davčno osnovo tvori *dejansko prejeto plačilo*,[42] zato morajo države članice v skladu s členom 90 Direktive 2006/112 zmanjšati davčno osnovo vsakič, ko davčni zavezanec po opravljeni transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila.[43]

47. Nazadnje, ker je treba člen 90 Direktive 2006/112/ES razlagati v skladu z načelom enakega obravnavanja, kot je izraženo v členu 20 Listine, tudi to podpira pritrdilni odgovor na vprašanje za predhodno odločanje. Ne glede na to, ali med dobavo zdravil, ki so financirana iz javnih sredstev, in tistih, ki so financirana iz zasebnih sredstev, obstaja konkurenca, je Sodišče razsodilo, da enako obravnavanje v davčnih zadevah ni omejeno na načelo davčne nevtralnosti tako kot med konkurenčnimi gospodarskimi subjekti, lahko pa je kršeno z drugimi vrstami diskriminacije, ki vpliva na gospodarske subjekte, ki niso nujno konkurenti, ampak so v drugih pogledih primerljivi.[44] Opozarjam, da je v predložitvenem sklepu navedeno, da je mogoče popusta razlikovati zgolj glede na njune tehnične značilnosti, čeprav se njuna davčna obravnava za namene DDV bistveno razlikuje.

48. Glede na vsebino člena 90 Direktive 2006/112 in njegov cilj, da se zagotovi, da je davčna osnova za DDV dejansko prejeto plačilo, ter glede na načela in cilje prava o DDV[45] menim, da gre pri DDV-obravnavi dobav zdravil osebam, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem ali so krite iz sredstev javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje, za primerljiva položaja, ki se ju obravnava različno, za kar pa ni nobene očitne objektivne utemeljitve.[46]

49. Nazadnje se strinjam, da je DDV posredna trošarina, ki jo mora nositi končni potrošnik, in da podjetje kot davčni zavezanec deluje „le“ v vlogi pobiralca davka za državo,[47] zato podpiram stališče, da „je treba v primeru drugače nepremostljivih razlik zahtevi, da mora biti odmerjeni znesek DDV pravilni delež dejanske vrednosti, ki jo na koncu prejme dobavitelj (in končne cene za verigo v celoti), dati večjo težo kot strukturnim zahtevam. Povedano drugače, doseganje končnega cilja je pomembnejše kot izvajanje sredstev za njegovo doseganje.“[48]

VI. Predlog

50. Zato Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno sodišče, Nemčija), odgovori:

Na podlagi sodne prakse Sodišča Evropske unije (sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31) in ob upoštevanju načela enakega obravnavanja iz prava Unije je farmacevtsko podjetje, ki dobavlja zdravila, upravičeno do zmanjšanja davčne osnove v skladu s členom 90 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, če:

– ta zdravila lekarnam dobavlja prek trgovcev na debelo;

41 Na primer sodbi z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska SA (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 27 in navedena sodna praksa), in z dne 7. novembra 2013, Tulică and Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 36).

42 Moj poudarek. Glej na primer sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 27 in navedena sodna praksa).

43 Glej sodbi z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22 in navedena sodna praksa), in z dne 19. decembra 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, točka 35), v zvezi s predhodnikom člena 90 Direktive 2006/112, in sicer členom 11C(1) Šeste direktive o DDV.

44 Sodba z dne 25. Aprila 2013, Komisija/Švedska (C-480/10, EU:C:2013:263, točka 17 in navedena sodna praksa).

45 Sodba z dne 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, točka 42 in navedena sodna praksa).

46 Glej predložitveni sklep.

47 Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljeni v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 21 in navedena sodna praksa).

48 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2001:457, točka 110).

– lekarne opravljajo obdavčljive dobave osebam, ki so krite z zasebnim zdravstvenim zavarovanjem;

– zavarovatelj kritja stroškov zdravstvenih storitev (podjetje, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja) svojim zavarovancem povrne stroške nakupa zdravil in je

– farmacevtsko podjetje na podlagi zakona zavezano k plačilu „popusta“ podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja.