Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

20 декември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90, параграф 1 — Намаляване на цената при условия, определени от държавите членки — Намаляване на данъчната основа — Принципи, определени в решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) — Ценови отстъпки, предоставяни на частните здравноосигурителни каси“

По дело C-462/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 22 юни 2016 г., постъпил в Съда на 17 август 2016 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Bingen-Alzey

срещу

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, E. Levits, A. Borg Barthet (докладчик), M. Berger и F. Biltgen, съдии,

генерален адвокат: E. Танчев,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, от A. Funke, Steuerberater, и H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– за германското правителство, от T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,

– за правителството на Обединеното кралство, от D. Robertson, в качеството на представител, подпомаган от P. Mantle, barrister,

– за Европейската комисия, от B.-R. Killmann и R. Lyal, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 юли 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Bingen-Alzey (данъчна администрация на Bringen-Alzey) (наричана по-нататък „данъчната администрация“) и фармацевтичното предприятие Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG относно определянето на размера на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим от последното за данъчната 2011 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 73 от Директивата за ДДС:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

4 Член 78 от посочената директива гласи:

„Данъчната основа включва следните елементи:

а) данъци, мита, налози и такси с изключение на самия [ДДС];

[…]“.

5 Член 79 от същата директива предвижда:

„Данъчната основа не включва следните елементи:

а) намаленията на цените като отстъпка за предсрочно плащане;

б) отстъпките от цените и намаленията, предоставени на клиента и получени от него към момента на доставката;

в) сумите, които данъчнозадълженото лице получава от клиента като изплащане на разходи, направени от името и за сметка на клиента и отчетени в неговите счетоводни книги по разчетна сметка.

Данъчнозадълженото лице трябва да предостави доказателство за фактическата сума на разходите, посочени в буква в) от алинея първа и не може да приспада никакъв ДДС, който може да е бил начислен“.

6 Съгласно член 90 от тази директива:

„1. В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

Германското право

7 Член 10 параграф 1от Umsatzsteuergesetz (Закон за данък върху добавената стойност) в редакцията му, публикувана на 21 февруари 2005 г. (BGBl. 2005 г. I, стр. 386), предвижда:

„За доставките и другите услуги (член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение) и за вътреобщностните придобивания (член 1, параграф 1, точка 5) оборотът съответства на възнаграждението. Възнаграждение е всичко платено от получателя на доставката за получаването ѝ, след като се приспадне данъкът върху добавената стойност. Възнаграждението обхваща и всичко което лице, различно от получателя на доставката, изплати на данъчнозадълженото лице за доставката. […]“.

8 Озаглавеният „Промяна на данъчната основа“ член 17, параграф 1 от германския Закон за данък върху добавената стойност гласи:

„Когато данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 е изменена, данъчнозадълженото лице, което е извършило тази доставка, трябва да коригира размера на дължимия данък. […]“.

9 Що отнася до покритието на осигуряването от страна на здравноосигурителните каси за задължително осигуряване, член 2 от Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Кодекс за социално осигуряване, книга пета) в редакцията му от 22 декември 2010 г. (BGBl. 2010 г. I, стр. 2309, наричан по-нататък „SGB V“) предвижда:

„1. Здравноосигурителните каси предоставят на осигурените в тях лица обезщетенията по глава III при спазване на принципа на доброто управление (член 12), доколкото тези обезщетения не са свързани с личната отговорност на осигурените лица. Методите на лечение, лекарствените средства и лекарствата, използвани в специфични медицински системи, не са изключени. Качеството и ефективността на обезщетенията трябва да отговарят на общоприетото равнище на медицинските знания и да отчитат напредъка на медицината.

2. Осигурените лица получават обезщетенията по правило под формата на обезщетения в натура и услуги, освен когато се прилагат дерогациите по настоящата книга V или по книга IX. При поискване обезщетенията могат да се предоставят и под формата на участие в „Многоотраслов личен бюджет“, като се прилагат разпоредбите на член 17, параграфи 2—4 от книга IX, във връзка с Правилника относно Многоотрасловия личен бюджет и член 159 от книга IX. Предоставянето на обезщетения в натура и услуги се урежда със споразумения, които здравноосигурителните каси сключват с лицата, извършващи услуги в съответствие с разпоредбите на глава IV“.

10 Съгласно член 130a, параграф 1 от SGB V:

„За покриваните от здравноосигурителните каси лекарствени продукти, считано от 1 януари 2003 г., аптеките правят на здравноосигурителните каси отстъпка в размер на 6 % от продажната цена без ДДС, определена от фармацевтичното предприятие. Фармацевтичните предприятия са длъжни да възстановят на аптеките направената от тях ценова отстъпка. Доколкото параграф 5 се прилага за търговци на едро, фармацевтичните предприятия са длъжни да възстановят ценовата отстъпка на търговците на едро. Ценовата отстъпка трябва да бъде възстановена на аптеките и на търговците на едро в срок от десет дни след деня, в който е направено искането. […]“.

11 Относно лицата, осигурени с частна здравна осигуровка, озаглавеният „Обезщетения с договорен характер“ член 192 от Versicherungsvertragsgesetz (Закон за осигурителните договори) в редакцията му от 23 ноември 2007 г. (BGBl. 2007 г. I, стр. 2631) предвижда:

„(1) По осигуряването за медицински разходи осигурителят е длъжен в уговорените граници да възстанови разходите за медицинско лечение, наложило се вследствие на заболяване или злополука, и другите уговорени разходи, включително свързаните с бременност и раждане, и с превантивни медицински консултации за откриване на заболявания въз основа на предвидени в закона програми.

[…]“.

12 Що се отнася до лицата, които имат право на възстановяване на разходите съгласно законодателството относно държавната служба, озаглавеният „Намеса в случай на заболяване, медицински грижи и раждане“ член 80 от Bundesbeamtengesetz (германски Закон за държавните служители) в редакцията му от 14 ноември 2011 г. (BGBl. 2011 г. I, стр. 2219) гласи:

„(1) Намесата се предвижда в полза на

1. държавните служители, които имат право на възнаграждение или са в родителски отпуск,

[…]

(2) По принцип намесата обхваща само разходите, които са необходими и икономически разумно направени

1. в случай на заболяване и медицински грижи,

[…]

(3) намесата се осъществява под формата на възстановяване в размер на не по-малко от 50 % от обхванатите от намесата разходи.

[…]“.

13 Съгласно член 1 от Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Закон за отстъпките от продажната цена на лекарствени продукти) в редакцията му от 22 декември 2010 г. (BGBl. 2010 г. I, стр. 2262):

„Фармацевтичните предприятия са длъжни да предоставят ценови отстъпки на частните здравноосигурителни дружества и на [организациите, които покриват тези разходи по силата на правната уредба на държавните служители] за лекарствените продукти, отпускани само по лекарско предписание, цената на които посочените дружества възстановяват частично или

изцяло на осигурените лица, като тези отстъпки съответстват на размера на възстановяването и са в същото съотношение като отстъпките, предвидени в член 130a, параграфи 1, 1a, 2, 3, 3a и 3b от SGB V. […]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

14 Boehringer Ingelheim Pharma произвежда лекарствени продукти и чрез търговци на едро извършва облагаеми доставки на тези лекарствени продукти на аптеки.

15 Що се отнася до системата на задължителното (публично) здравно осигуряване, аптеките предоставят лекарствени продукти на лицата, за които се прилага рамково споразумение със сдружението на здравноосигурителните каси. Доставянето на лекарствените продукти се извършва в полза на здравноосигурителните каси, а те ги предоставят на разположение на осигурените в тях лица. Аптеките предоставят на здравноосигурителните каси отстъпка от цената на лекарствените продукти. В качеството си на фармацевтично предприятие Boehringer Ingelheim Pharma е длъжно да възстанови тази отстъпка на аптеките или на търговците на едро, в случай че те са посредничили. Данъчната администрация третира отстъпката като намаляване на възнаграждението от гледна точка на законодателството относно ДДС.

16 За сметка на това, що се отнася до лекарствените продукти, предназначени за осигурени по схема за частно здравно осигуряване лица, аптеките им предоставят тези продукти въз основа на индивидуално сключени договори. Частното здравноосигурително дружество не е купувач на лекарствените продукти, а само възстановява разходите, направени от осигурените в него лица, когато те поискат това. В този случай Boehringer Ingelheim Pharma е длъжно да предостави на предприятието за частно здравно осигуряване отстъпка върху цената на лекарствения продукт. Данъчната администрация не признава тази ценова отстъпка като намаляване на възнаграждението от гледна точка на законодателството относно ДДС.

17 През 2012 г. Boehringer Ingelheim Pharma представя годишна декларация за ДДС за 2011 г., като посочва по-специално облагаемите сделки и съответстващата им данъчна основа.

18 По отношение на сделките с лекарствени продукти, закупени от лицата, осигурени с частна здравна осигуровка, Boehringer Ingelheim Pharma поправя данъчната основа в посочената декларация, като приспада възстановяванията, които трябва да направи.

19 Данъчната администрация приема, че няма основание за намаляване на данъчната основа на Boehringer Ingelheim Pharma, що се отнася до възстановяванията спрямо частните здравноосигурителни дружества. Ето защо тя определя ДДС в размера му, дължим съобразно ненамалената данъчна основа.

20 Boehringer Ingelheim Pharma подава пред Finanzgericht Rheinland-Pfalz (финансов съд на Рейнланд-Пфалц, Германия) жалба срещу решението на данъчната администрация относно възстановяванията спрямо частните здравноосигурителни дружества.

21 Тя посочва, че здравноосигурителната каса за задължително осигуряване или частните здравноосигурителни дружества се намират на края по веригата от сделки, така че данъчната основа трябва да се намали и в двата случая. Според него не е от особено значение дали става въпрос за възстановявания или за намаления на цените, тъй като те трябва да се третират еднакво от гледна точка на ДДС.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (финансов съд на Рейнланд-Пфалц) уважава жалбата на Boehringer Ingelheim Pharma, като приема, че не следва да се прави разграничението, възприето от данъчната администрация, между намаленията на цените, предоставяни на

здравноосигурителните каси за задължително осигуряване за закупени лекарствени продукти и възстановяванията, извършвани при покупката на посочените продукти в рамките на схема на частно здравно осигуряване.

23 Данъчната администрация подава ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) срещу решението на Finanzgericht Rheinland-Pfalz (финансов съд на Рейнланд-Пфалц).

24 Запитващата юрисдикция припомня, че когато производител на продукт не е договорно обвързан с крайния потребител, но е първата брънка от верига от сделки, която завършва с този потребител, предоставя на крайния потребител намаление на цената, съгласно практиката на Съда данъчната основа за целите на ДДС трябва съответно да се намали (вж. в този смисъл решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28 и 31, и от 16 януари 2014 г., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, т. 29).

25 Тя отбелязва, че Съдът обаче отхвърля възможността за намаляване на данъчната основа в случаите, когато туристически агент, действащ като посредник, по своя инициатива и на свои разноски предоставя на крайния потребител намаление на цената на извършваната от туроператора основна доставка (решение от 16 януари 2014 г., Ibero Tours, EU:C:2014:8, т. 33). В това решение Съдът посочва като мотив, че туристическият агент не е част от веригата от сделки, започваща от туроператора и завършваща с крайния потребител.

26 Според запитващата юрисдикция практиката на Съда трябва да се разбира в смисъл, че намаления на цени, които данъчнозадължено лице предоставя на трето лице, с което не е договорно обвързано, намаляват данъчната основа за целите на ДДС върху извършената от данъчнозадълженото лице доставка само ако веригата от сделки започва от предприятието и завършва с третото лице, което има право да получи ценовата отстъпка. Следователно в случая ценовите отстъпки в полза на предприятията за частно здравно осигуряване нямало да доведат до намаляване на данъчната основа за целите на ДДС за извършените от Boehringer Ingelheim Pharma доставки, като се има предвид, че предприятията за частно здравно осигуряване, които имат право да получат ценовата отстъпка, не са част от веригата от сделки, започваща от посоченото предприятие и завършваща с крайния потребител.

27 Запитващата юрисдикция обаче счита за несъвместимо с общия принцип на равно третиране, предвиден в член 20 от Хартата на основните права на Европейския съюз, обстоятелството, че за разлика от ценовите отстъпки, които се предоставят в сектора на задължителното здравно осигуряване, ценовите отстъпки на предприятията за частно здравно осигуряване не намаляват данъчната основа, независимо че за двете отстъпки фармацевтичното предприятие понася една и съща тежест. Става въпрос за сходни положения, поради което запитващата юрисдикция иска да се установи коя е причината, обосноваваща обективно това неравно третиране.

28 Тя припомня и че макар неспазването на принципа на данъчен неутралитет да е възможно само между конкуриращи се икономически оператори, в данъчната област нарушението на основния принцип на равно третиране може да се характеризира с други видове дискриминация, засягаща икономически оператори, които не са непременно конкуренти, но въпреки това се намират в сходно положение в други отношения (решения от 10 април 2008 г., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, т. 49 и от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 17). От това следва, че в данъчната област принципът на равно третиране не съвпада с принципа на данъчен неутралитет (решение от 25 април 2013 г., Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 18).

29 При тези условия Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Има ли право фармацевтично предприятие, което доставя лекарствени продукти, да намалява данъчната основа съгласно член 90 от Директива[та за ДДС] въз основа на практиката на Съда на Европейския съюз (решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28 и 31) и като се има предвид установеният в правото на Съюза принцип на равно третиране, при положение че:

– то доставя тези лекарствени продукти на аптеки чрез търговците на едро,

– аптеките извършват облагаема доставка на осигурени в схема за частно здравно осигуряване лица,

– дружеството, предоставящо осигуряване за медицински разходи (частното здравноосигурително дружество), възстановява на осигурените в него лица разходите за закупуване на лекарствените продукти, и

– фармацевтичното предприятие е длъжно да плаща „ценова отстъпка“ на частното здравноосигурително дружество по силата на законова разпоредба?“.

По преюдициалния въпрос

30 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали с оглед на принципите, определени от Съда в решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28 и 31) относно определянето на данъчната основа за ДДС и предвид установения в правото на Съюза принцип на равно третиране, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че ценовата отстъпка, предоставена по силата на национален закон от фармацевтично предприятие на частно здравноосигурително дружество, води по смисъла на този член до намаляване на данъчната основа в полза на това фармацевтично предприятие, когато доставките на лекарствени продукти се осъществяват чрез търговци на едро на аптеки, които извършват тези доставки на лица, осигурени в схема за частно здравно осигуряване, която възстановява на осигурените лица разходите за закупуване на лекарствените продукти.

31 За да се отговори на този въпрос, първо, следва да се припомни, че съгласно член 73 от Директивата за ДДС при доставките на стоки и услуги данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.

32 По-нататък, следва да се посочи и че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в който се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане или намаляване на цената след извършването на доставката, задължава държавите членки да намаляват данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 15 май 2014 г., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, т. 22 и цитираната съдебна практика).

33 Накрая, Съдът е приел, че един от основните принципи, на които почива системата на ДДС, е принципът на неутралитет, в смисъл че в рамките на дадена държава сходните стоки се облагат с една и съща данъчна тежест независимо от обхвата на производствения и дистрибуторския цикъл (решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 20).

34 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че по силата на националното законодателство фармацевтичното предприятие е длъжно да предостави ценови отстъпки на частните здравноосигурителни дружества за лекарствените продукти, отпускани само по лекарско предписание, цената на които посочените дружества възстановяват частично или изцяло на осигурените лица, като тези отстъпки съответстват на размера на възстановяването и са в същото съотношение като отстъпките, предвидени за здравноосигурителните каси за задължително осигуряване. Данъчната администрация не признава тази ценова отстъпка като намаляване на данъчната основа.

35 По този начин вследствие на прилагането на посоченото законодателство Boehringer Ingelheim Pharma е получило възможност да разполага със сума, съответстваща на цената, на която тези продукти се продават на аптеките, намалена с посочената отстъпка. Следователно не би било в съответствие с Директивата за ДДС размерът на данъчната основа, на базата на която се изчислява ДДС, дължим от фармацевтичното предприятие в качеството му на данъчнозадължено лице, да е по-висок от сумата, която то в крайна сметка е получило. Иначе принципът на неутралитет на ДДС спрямо данъчнозадължените лица, каквото е фармацевтичното предприятие, не би бил спазен (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28).

36 Ето защо данъчната основа, приложима за Boehringer Ingelheim Pharma в качеството му на данъчнозадължено лице, трябва да се състои от сумата, съответстваща на цената, на която е продало лекарствените продукти на аптеките, намалена с ценовата отстъпка, направена на частните здравноосигурителни дружества, когато те възстановяват на осигурените в тях лица разходите, понесени от последните за закупуването на посочените продукти.

37 Несъмнено в точка 31 от решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), Съдът е приел, че член 11 B, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), който съответства на член 90 от Директивата за ДДС, препраща към обичайния случай на договорни отношения, които са създадени пряко между две договарящи страни и претърпяват последващо изменение.

38 В това отношение обаче следва да се отбележи, на първо място, че в същата точка 31 от това решение Съдът е уточнил, че тази разпоредба представлява израз на принципа на неутралитет и следователно прилагането ѝ не може да засяга осъществяването на посочения принцип (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 31).

39 На второ място, от практиката на Съда е видно, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС не предполага последващо изменение на договорните отношения, за да се прилага тази разпоредба. Всъщност тя задължава държавите членки да намаляват данъчната основа всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Освен това по нищо не личи в решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), Съдът да е възнамерявал да ограничи приложното поле на член 11 B, параграф 1 от Шеста директива, който съответства на член 90 от Директивата за ДДС. В замяна на това от фактическата обстановка по делото, по което е постановено това решение, е видно, че не е настъпило никакво изменение на договорните отношения. Впрочем Съдът е приел, че е приложим член 11 B, параграф 1 от Шеста директива (вж. в този смисъл решение от 29 май 2001 г., Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, т. 33).

40 От друга страна обстоятелството, че по главното производство пряк получател на разглежданите доставки на лекарства не е частното здравноосигурително дружество, което извършва възстановяването спрямо осигурените лица, а са самите осигурени лица, не може да прекъсне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на стоки и получената насрещна престация (вж. по аналогия решение от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 35).

41 Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точки 44 и 45 от заключението си, плащанията на мястото на покупката на лекарствените продукти трябва да се разглеждат като предоставена от трета страна насрещна престация по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, когато такива трети лица, а именно осигурените лица, искат възстановяване от частните здравноосигурителни дружества и последните получават съгласно националното законодателство ценовата отстъпка, която им се дължи от фармацевтичното предприятие. По този начин, предвид разглежданите в главното производство обстоятелства, частните здравноосигурителни дружества трябва да се считат за краен потребител по доставка, извършена от фармацевтично предприятие, което подлежи на облагане с ДДС, така че получената от данъчната администрация сума не може да бъде по-висока от платената от крайния потребител (вж. в този смисъл решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, т. 24).

42 Ето защо, като се има предвид, че по главното производство част от насрещната престация не е получена от данъчнозадълженото лице вследствие на ценовата отстъпка, предоставена от последното на частните здравноосигурителни дружества, следва да се приеме, че действително е налице намаляване на цената след извършването на доставката съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

43 Освен това, по отношение на разглежданата в главното производство ценова отстъпка се налага изводът, че тя е определена от закона и се предоставя задължително от фармацевтичното предприятие на частните здравноосигурителни дружества, които възстановяват на осигурените в тях лица разходите на последните за закупуването на лекарствени продукти. Както бе установено в точка 35 от настоящото решение, при тези обстоятелства фармацевтичното предприятие не е имало възможност да разполага свободно с цялата сума на получената цена при продажбата на продуктите си на аптеки или на търговци на едро (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, т. 31).

44 Така във връзка със законово задължение относно разпределените печалби от игра бинго Съдът е приел в точка 28 от решение от 19 юли 2012 г., International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), че доколкото частта от продажната цена на талоните, която се изплаща на участниците в играта като печалби, е предварително определена съгласно императивни изисквания, няма как да се приеме, че тя се включва във възнаграждението, получено от организатора на играта за извършената от него услуга.

45 Както отбелязва генералният адвокат в точка 42 от заключението си, макар в посоченото решение Съдът да е насочил анализа си към тълкуването на член 73 от Директивата за ДДС, тълкуването в същото решение на предвиденото в тази разпоредба понятие „насрещна престация“ може да се приложи към използвания в член 90 от посочената директива израз „когато цената е намалена“, доколкото елементите на данъчната основа се разглеждат не само в последната разпоредба, но и в член 73 от същата директива.

46 Предвид изложените по-горе съображения на поставения въпрос следва да се отговори, че с оглед на принципите, определени от Съда в решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28 и 31), относно определянето на данъчната основа за ДДС и предвид установения в правото на Съюза принцип на равно третиране, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че ценовата отстъпка, предоставена по

силата на национален закон от фармацевтично предприятие на частно здравноосигурително дружество, води по смисъла на този член до намаляване на данъчната основа в полза на това фармацевтично предприятие, когато доставките на лекарствени продукти се осъществяват чрез търговци на едро на аптеки, които извършват тези доставки на лица, осигурени в схема за частно здравно осигуряване, която възстановява на осигурените лица разходите за закупуване на лекарствените продукти.

По съдебните разноски

47 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

С оглед на принципите, определени от Съда на Европейския съюз в решение от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 28 и 31), относно определянето на данъчната основа за данъка върху добавената стойност и предвид установения в правото на Съюза принцип на равно третиране, член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че ценовата отстъпка, предоставена по силата на национален закон от фармацевтично предприятие на частно здравноосигурително дружество, води по смисъла на този член до намаляване на данъчната основа в полза на това фармацевтично предприятие, когато доставките на лекарствени продукти се осъществяват чрез търговци на едро на аптеки, които извършват тези доставки на лица, осигурени в схема за частно здравно осигуряване, която възстановява на осигурените лица разходите за закупуване на лекарствените продукти.

Подписи