Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 20. decembra 2017 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90(1) – Znižanje cene v pogojih, ki jih določijo države članice – Znižanje davčne osnove – Načela, opredeljena v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Popusti, odobreni nosilcem zasebnega zdravstvenega zavarovanja“

V zadevi C-462/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 22. junija 2016, ki je na Sodišče prispela 17. avgusta 2016, v postopku

Finanzamt Bingen-Alzey

proti

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, E. Levits, A. Borg Barthet (poročevalec), sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG A. Funke, Steuerberater, in H.-H. von Cölln, odvetnik,

– za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,

– za vlado Združenega kraljestva D. Robertson, agent, skupaj s P. Mantlom, barrister,

– za Evropsko komisijo B.-R. Killmann in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. julija 2017

* Jezik postopka: nemščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Bingen-Alzey (davčna uprava v Bingen-Alzeyu, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) in farmacevtskim podjetjem Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG zaradi odmere davka na dodano vrednost (DDV), ki ga zadnjenavedena dolguje za davčno leto 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 73 Direktive o DDV 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.“

4 Člen 78 navedene direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

[…]“

5 Člen 79 iste direktive določa:

„Davčna osnova ne vključuje naslednjih elementov:

(a) znižanja cen zaradi popustov za predčasno plačilo;

(b) popustov na ceno in rabatov, odobrenih pridobitelju ali prejemniku in obračunanih v trenutku, ko je bila izvršena dobava;

(c) zneskov, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun pridobitelja ali prejemnika in ki jih je v svojih knjigah knjižil na prehodnem kontu.

Davčni zavezanec mora predložiti dokazilo o dejanskem znesku izdatkov iz točke (c) prvega odstavka in ne sme odbiti DDV, ki je bil lahko obračunan.“

6 Člen 90 te direktive določa:

„1. 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.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Nemško pravo

7 Člen 10(1) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) v različici, objavljeni 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386), določa:

„Promet se pri dobavi in drugih storitvah (člen 1(1), točka 1, prvi stavek) ter pri nakupu znotraj Skupnosti (člen 1(1), točka 5) izračuna glede na plačilo. Plačilo je vse, kar prejemnik storitve potroši za to, da storitev prejme, zmanjšano za davek na dodano vrednost. V plačilo spada tudi vse, kar oseba, ki ni prejemnik storitve, plača podjetniku za storitev. […]“

8 Člen 17(1) nemškega zakona o davku na dodano vrednost, naslovljen „Sprememba davčne osnove“, določa:

„Če se davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremeni, mora podjetnik, ki je to transakcijo opravil, popraviti znesek davka, ki se dolguje iz tega naslova. […]“

9 Glede zdravstvenega zavarovanja, ki ga izvajajo zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje, člen 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (zakonik o socialni varnosti, peta knjiga) v različici z dne 22. decembra 2011 (BGBl. 2010 I, str. 2309, v nadaljevanju: SGB V) določa:

„1. Zavodi za zdravstveno zavarovanje svojim zavarovancem zagotavljajo dajatve iz poglavja III ob spoštovanju načela dobrega upravljanja (člen 12), če za te dajatve niso odgovorni sami zavarovanci. Metode zdravljenja, zdravila in zdravila s posebnimi terapevtskimi navodili niso izključeni. Kakovost in učinkovitost storitev morata ustrezati splošno priznani medicinski vedi in upoštevati napredek v medicini.

2. Zavarovanci prejmejo dajatve v naravi ali kot storitve ob upoštevanju odstopanj iz te knjige V ali knjige IX. Na predlog se dajatve lahko zagotavljajo tudi z udeležbo v ‚osebnem proračunu pri več nosilcih‘; uporabljajo se določbe člena 17, od (2) do (4), knjige IX in uredbe o proračunu v povezavi z določbami člena 159 knjige IX. Zagotavljanje dajatev v naravi in kot storitev je predmet sporazumov med zavodi za zdravstveno zavarovanje in izvajalci storitev na podlagi določb poglavja IV.“

10 Člen 130a(1) SGB V določa:

„Zavodi za zdravstveno zavarovanje prejmejo od lekarn za farmacevtske proizvode, izdane v njihovo breme od 1. januarja 2003, popust v višini 6 % prodajne cene brez DDV, ki jo zaračuna farmacevtsko podjetje. Farmacevtska podjetja morajo lekarnam ta popust povrniti. V primeru trgovcev na debelo v odstavku 5 morajo farmacevtska podjetja popust vrniti trgovcem na debelo. Popust mora biti lekarnam in trgovcem na debelo vrnjen v desetih dneh od dneva, ko je bila vložena zahteva. […]“

11 Glede oseb, ki imajo sklenjeno zasebno zdravstveno zavarovanje, člen 192 Versicherungsvertragsgesetz (zakon o zavarovalni pogodbi) v različici z dne 23. novembra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 2631), naslovljen „Pogodbene storitve zavarovatelja“, določa:

„(1) Pri zavarovanju stroškov zdravljenja mora zavarovatelj v dogovorjenih okvirih povrniti stroške zdravljenja zaradi bolezni ali posledic nesreče in vse druge dogovorjene dajatve, vključno tiste, povezane z nosečnostjo in porodom ter preventivnimi zdravniškimi pregledi za odkrivanje bolezni na podlagi programov, ki se izvajajo na podlagi zakona.

[…]“

12 Kar zadeva osebe, ki imajo pravico do povračila zdravstvenih stroškov na podlagi zakona o javni upravi, člen 80 Bundesbeamtengesetz (nemški zakon o zvezni javni upravi) v različici z dne 14. novembra 2011 (BGBl. 2011 I, str. 2219), naslovljen „Nadomestilo v primeru bolezni, oskrbe in rojstva“, določa:

„(1) Do nadomestila so upravičeni

1. uradniki, ki so upravičeni do plače ali so na starševskem dopustu,

[…]

(2) Načeloma lahko nadomestilo pomenijo le izdatki, ki so potrebni in ekonomsko upravičeni

1. v primeru bolezni ali oskrbe

[…]

(3) Nadomestila se priznajo kot najmanj 50-odstotno povračilo izdatkov, ki lahko pomenijo nadomestilo.

[…]“

13 Člen 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zakon o popustih za zdravila) v različici z dne 22. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, str. 2262) določa:

„Farmacevtska podjetja morajo podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in [zavodom, ki krijejo te stroške na podlagi zakona o javni upravi,] za farmacevtske proizvode, izdane izključno na zdravniški recept, za katere so zadnjenavedeni delno ali v celoti zavarovancem povrnili plačano ceno, priznati popuste glede na stopnjo povračila v enakih razmerjih, kot so določena v členu 130a(1), (1a), (2), (3), (3a) in (3b) SGB V. […]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Družba Boehringer Ingelheim Pharma izdeluje farmacevtske proizvode in jih v okviru obdavčljivih dobav prek trgovcev na debelo dobavlja lekarnam.

15 Kar zadeva sistem (javnega) obveznega zdravstvenega zavarovanja, lekarne farmacevtske proizvode izdajajo osebam, zavarovanim v okviru okvirne pogodbe z zvezo zavodov za zdravstveno zavarovanje. Farmacevtski proizvodi se dobavijo v korist zavodov za zdravstveno zavarovanje, ti pa jih dajo na voljo svojim zavarovancem. Lekarne zavodom za zdravstveno zavarovanje odobrijo popust na ceno farmacevtskih proizvodov. Družba Boehringer Ingelheim Pharma mora kot farmacevtsko podjetje lekarnam ali – v primeru posredovanja trgovcev na debelo – tem ta popust povrniti. Davčna uprava ta popust za namene DDV šteje za zmanjšanje plačila.

16 Kar pa zadeva farmacevtske proizvode, namenjene osebam, zavarovanim v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, jih lekarne tem osebam izdajajo na podlagi individualno sklenjenih pogodb. Podjetje, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, ne kupuje farmacevtskih proizvodov, ampak svojim zavarovancem, če ti to zahtevajo, le povrne stroške, ki so jim nastali. V tem primeru mora družba Boehringer Ingelheim Pharma podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, odobriti popust na ceno farmacevtskega proizvoda. Davčna uprava tega popusta za namene DDV ne priznava kot zmanjšanje plačila.

17 Družba Boehringer Ingelheim Pharma je leta 2012 predložila letni obračun DDV za leto 2011, v katerem so bile med drugim navedene obdavčljive transakcije in z njimi povezane davčne osnove.

18 Družba Boehringer Ingelheim Pharma je v tem obračunu za transakcije, povezane s farmacevtskimi proizvodi, ki so jih kupili zavarovanci, zavarovani v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, popravila davčno osnovo, tako da je odbila povračila, ki jih je morala izplačati.

19 Davčna uprava je ugotovila, da ni bilo razloga, ki bi upravičeval znižanje davčne osnove družbe Boehringer Ingelheim Pharma glede povračil podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja. Zato je DDV odmerila tako, kot je bil dolgovan na podlagi neznižane davčne osnove.

20 Družba Boehringer Ingelheim Pharma je zoper odločbo davčne uprave o povračilih podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, pri Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finančno sodišče dežele Porenje-Pfalška, Nemčija) vložila tožbo.

21 Navedla je, da sta zavod za obvezno zdravstveno zavarovanje ali podjetje, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na koncu verige transakcij, tako da je treba davčno osnovo znižati v obeh primerih. Po njenem mnenju ni pomembno, da gre za povračila ali popuste, ki so bili priznani, saj je treba te z vidika DDV obravnavati enako.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finančno sodišče dežele Porenje-Pfalška) je tožbi družbe Boehringer Ingelheim Pharma ugodilo, pri čemer je razsodilo, da ni treba – kot je to storila davčna uprava – razlikovati med popusti, odobrenimi zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje za kupljene farmacevtske proizvode, in povračili, izvedenimi ob nakupu navedenih proizvodov v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja.

23 Davčna uprava je zoper sodbo Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finančno sodišče dežele Porenje-Pfalška) pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) vložila revizijo.

24 Predložitveno sodišče opozarja, da kadar proizvajalec nekega proizvoda, ki ni v pogodbenem razmerju s končnim potrošnikom, temveč je le prvi člen v verigi transakcij, ki se konča pri končnem potrošniku, navedenemu končnemu potrošniku da popust, je treba na podlagi sodne prakse Sodišča osnovo za odmero DDV znižati za navedeni popust (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31, in z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, točka 29).

25 Poudarja, da pa Sodišče znižanja davčne osnove vseeno ni priznalo v primeru, v katerem potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške prizna popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj (sodba z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, točka 33). Razlog, ki ga je Sodišče navedlo v tej sodbi, je, da turistična agencija ni del verige storitev, ki poteka od organizatorja turističnih potovanj do končnega potrošnika.

26 Predložitveno sodišče meni, da je treba sodno prakso Sodišča razumeti tako, da popusti, ki jih subjekt prizna tretji osebi, s katero ni v pogodbenem razmerju, osnovo za odmero DDV na storitev, ki jo je opravil ta subjekt, znižajo le, če veriga transakcij povezuje subjekt s tretjo osebo, ki je upravičena do popusta. V obravnavani zadevi naj torej popusti v korist podjetij, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, ne bi znižali osnove za odmero DDV na dobave, ki jih opravi družba Boehringer Ingelheim Pharma, saj podjetja, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in upravičenci do popusta niso del verige storitev, ki poteka od navedenega podjetja do končnega potrošnika.

27 Vendar predložitveno sodišče meni, da ni v skladu s splošnim načelom enakega obravnavanja, določenim v členu 20 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, da popusti podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, drugače kakor popusti na področju obveznega zdravstvenega zavarovanja, davčne osnove ne znižajo, čeprav oba popusta za farmacevtsko podjetje pomenita enako breme. Gre za primerljiva položaja in predložitveno sodišče se torej sprašuje, kaj je razlog, ki to neenako obravnavanje objektivno upravičuje.

28 Prav tako opozarja, da čeprav se neupoštevanje načela davčne nevtralnosti lahko predvidi le med konkurenčnimi gospodarskimi subjekti, se lahko kršitev splošnega načela enakega obravnavanja na davčnem področju pokaže z drugimi vrstami diskriminacije, ki vpliva na gospodarske subjekte, ki niso nujno konkurenti, ampak so primerljivi v drugih pogledih (sodbi z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49, in z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 17). Iz tega izhaja, da se na davčnem področju načelo enakega obravnavanja ne ujema z načelom davčne nevtralnosti (sodba z dne 25. aprila 2013, Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, točka 18).

29 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo 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 o DDV, če:

– ta zdravila lekarnam dobavlja prek trgovcev na debelo,

– lekarne zdravila obdavčljivo izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja,

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

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

Vprašanje za predhodno odločanje

30 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba glede na načela, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31), v zvezi z določitvijo osnove za odmero DDV, in glede na načelo enakega obravnavanja iz prava Unije člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da popust, ki ga farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalnega zakona odobri podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, v skladu s tem členom povzroči znižanje davčne osnove v korist tega farmacevtskega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov.

31 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej spomniti, da člen 73 Direktive o DDV določa, da je davčna osnova za dobavo blaga in opravljanje storitev vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

32 Dalje, spomniti je tudi treba, da morajo v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev ali celotno oziroma delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, države članice znižati davčno osnovo in zato znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, po katerem davčno osnovo tvori dejansko prejeto plačilo in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 15. maja 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 22 in navedena sodna praksa).

33 Nazadnje, Sodišče je razsodilo, da je eno od temeljnih načel, na katerem temelji sistem DDV, nevtralnost, tako da je v vsaki državi podobno blago ne glede na dolžino proizvodne in distribucijske verige enako davčno obremenjeno (sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 20).

34 V obravnavani zadevi je iz predložitvene odločbe razvidno, da mora farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalne zakonodaje podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, za farmacevtske proizvode, ki se izdajajo le na zdravniški recept in za katere so ta podjetja delno ali v celoti povrnila ceno zavarovancem, odobriti popuste glede na stopnjo povračila v enakih razmerjih, kot so tista, ki so določena za zavode za obvezno zdravstveno zavarovanje. Davčna uprava tega popusta ne priznava kot znižanje davčne osnove.

35 Tako je družba Boehringer Ingelheim Pharma zaradi navedene zakonodaje lahko imela znesek, ki ustreza prodajni ceni teh proizvodov za lekarne, znižani za navedeni popust. Torej ne bi bilo v skladu z Direktivo o DDV, da bi bila osnova, na podlagi katere je izračunan DDV, ki ga mora plačati farmacevtsko podjetje kot davčni zavezanec, višja od zneska, ki ga je na koncu prejelo. Če bi bilo tako, glede davčnih zavezancev, med katerimi je farmacevtsko podjetje, ne bi bilo spoštovano načelo nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 28).

36 Zato mora davčno osnovo za družbo Boehringer Ingelheim Pharma kot davčno zavezanko sestavljati znesek, ki ustreza ceni, po kateri je ta farmacevtske proizvode prodala lekarnam, znižani za popust podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, če ti svojim zavarovancem povrnejo stroške, ki so jih imeli z nakupom navedenih proizvodov.

37 Sodišče je v točki 31 sodbe z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), res razsodilo, da se člen 11(C)(1) 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), ki ustreza členu 90 Direktive o DDV, nanaša na običajen primer pogodbenih razmerij, neposredno sklenjenih med pogodbenima strankama, ki se pozneje spremenijo.

38 Vendar je treba v zvezi s tem na prvem mestu ugotoviti, da je v tej točki 31 te sodbe Sodišče pojasnilo, da je ta določba izraz načela nevtralnosti in zato njena uporaba ne sme posegati v uresničevanje navedenega načela (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 31).

39 Na drugem mestu iz sodne prakse Sodišča izhaja, da člen 90(1) Direktive o DDV ne predpostavlja poznejše spremembe pogodbenih razmerij, da bi se uporabila ta določba. Ta namreč države članice načeloma zavezuje, da znižajo davčno osnovo vsakič, ko davčni zavezanec po dobavi ni prejel dela ali celotnega plačila. Poleg tega nič ne kaže na to, da je Sodišče v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), želelo omejiti področje uporabe člena 11(C)(1) Šeste direktive, ki ustreza členu 90 Direktive o DDV. Nasprotno, iz dejstev, ki so podlaga zadeve, v kateri je bila izdana ta sodba, izhaja, da ni bilo nobene spremembe pogodbenih razmerij. Vseeno je Sodišče razsodilo, da se člen 11(C)(1) Šeste direktive uporablja (glej v tem smislu sodbo z dne 29. maja 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, točka 33).

40 Poleg tega dejstvo, da v postopku v glavni stvari neposredni upravičenec do dobave zadevnih zdravil ni podjetje, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, ki opravi povračilo zavarovancem, ampak so to zavarovanci sami, ne more prekiniti neposredne povezave med opravljeno dobavo blaga in prejetim plačilom (glej po analogiji sodbo z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 35).

41 Kot je navedel generalni pravobranilec v točkah 44 in 45 sklepnih predlogov, je namreč treba plačila, izvedena ob nakupu farmacevtskih proizvodov, šteti za plačilo, prejeto s strani tretje osebe, v smislu člena 73 Direktive o DDV, če so te tretje osebe, in sicer zavarovanci, zahtevale povračilo od podjetij, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in so ta v skladu z nacionalno zakonodajo pridobila popust, ki jim ga je moralo odobriti farmacevtsko podjetje. Zato je treba podjetja, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, glede na okoliščine v postopku v glavni stvari šteti za končnega potrošnika pri dobavi, ki jo opravi farmacevtsko podjetje, zavezano za plačilo DDV, tako da znesek, ki ga pobere davčna uprava, ne sme biti višji od zneska, ki ga plača končni potrošnik (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 24).

42 Zato je treba ugotoviti, da je v postopku v glavni stvari, ker davčni zavezanec ni prejel dela plačila zaradi popusta, ki ga je odobril podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, res prišlo do znižanja cene po dobavi v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV.

43 Poleg tega je treba glede popusta v postopku v glavni stvari ugotoviti, da tega določa zakon in ga mora farmacevtsko podjetje obvezno odobriti podjetjem, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja in ki so svojim zavarovancem povrnili stroške, ki so jih ti imeli z nakupom farmacevtskih proizvodov. Kot je bilo ugotovljeno v točki 35 te sodbe, zato v teh okoliščinah farmacevtsko podjetje ni moglo prosto razpolagati s celotnim zneskom, prejetim ob prodaji svojih proizvodov lekarnam ali trgovcem na debelo (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, točka 31).

44 V zvezi s tem je Sodišče v točki 28 sodbe z dne 19. julija 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503) v zvezi z zakonsko zahtevo glede dobitkov, razdeljenih pri igri bingo, razsodilo, da ker 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.

45 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 42 sklepnih predlogov, se, čeprav je Sodišče v navedeni sodbi podalo analizo o razlagi člena 73 Direktive o DDV, razlaga, ki je v isti sodbi podana glede pojma „plačilo“ iz te določbe, lahko uporabi glede izraza „[p]ri […] znižanju cene“, uporabljenega v členu 90 navedene direktive, saj tako ta določba kot člen 73 te direktive določata elemente davčne osnove.

46 Glede na zgornje preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da se mora člen 90(1) Direktive o DDV glede na načela, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31), v zvezi z določitvijo osnove za odmero DDV, in glede na načelo enakega obravnavanja iz prava Unije razlagati tako, da popust, ki ga farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalnega zakona odobri podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, v skladu z navedenim členom povzroči znižanje davčne osnove v korist tega farmacevtskega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba glede na načela, ki jih je Sodišče Evropske unije opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31), v zvezi

z določitvijo osnove za odmero davka na dodano vrednost, in glede na načelo enakega obravnavanja iz prava Unije razlagati tako, da popust, ki ga farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalnega zakona odobri podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, v skladu z navedenim členom povzroči znižanje davčne osnove v korist tega farmacevtskega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov.

Podpisi