Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

20. detsember 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 90 lõige 1 – Hinnaalandus liikmesriikide poolt kindlaks määratud tingimustel – Maksustatava väärtuse vähendamine – 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) määratletud põhimõtted – Eratervisekindlustuse andjatele tehtud hinnaalandused

Kohtuasjas C-462/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 22. juuni 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. augustil 2016, menetluses

Finanzamt Bingen-Alzey

versus

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, esindajad: *Steuerberater* A. Funke ja *Rechtsanwalt* H.-H. von Cölln,

– Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: D. Robertson, keda abistas *barrister* P. Mantle,

– Euroopa Komisjon, esindajad: B.-R. Killmann ja R. Lyal,

olles 11. juuli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 lõiget 1.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Bingen-Alzey (Bingen-Alzey maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) ja ravimitootja Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG vahelises kohtuvaidluses seoses 2011. maksustamisaastal viimati nimetatud isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksusumma kindlaksmääramisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

4 Direktiivi artiklis 78 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

[…]“

5 Sama direktiivi artiklis 79 on ette nähtud:

„Maksustatava väärtuse hulka ei arvata:

a) varase maksmise puhul tehtavaid hinnaalandusi;

b) soetajale või teenuse saajale võimaldatud hinnaalandusi ning maksevähendeid, mis saadi tehingu toimumise ajal;

c) summasid, mille maksukohustuslane saab soetajalt või teenuse saajalt tagasimaksena viimaste nimel ja arvel tehtud kulude katteks ning mis on tema raamatupidamisdokumentides kajastatud vahekontol.

Maksukohustuslane peab esitama tõendid esimese lõigu punktis c nimetatud kulude tegeliku summa kohta ega tohi maha arvata käibemaksu, mida oleks võinud nimetatud tehingutelt sisse nõuda.“

6 Direktiivi artiklis 90 on sätestatud:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

Saksa õigus

7 21. veebruaril 2005 avaldatud redaktsioonis käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; *BGBl*. 2005 I, lk 386) § 10 lõikes 1 on sätestatud:

„Tarnete ja muude teenuste (§ 1 lõike 1 punkti 1 esimene lause) ning ühendusesisese soetamise (§ 1 lõike 1 punkt 5) korral arvestatakse käive tasu põhjal. Tasu on kõik see, mida teenuse saaja kulutab teenuse saamiseks ja millest on maha arvatud käibemaks. Tasu hõlmab samuti seda, mida keegi teine isik peale teenuse saaja on ettevõtjale teenuse eest maksnud. […]“

8 Saksa käibemaksuseaduse § 17 „Maksustatava väärtuse muutumine“ lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat korrigeerima. […]“

9 Mis puudutab ravikindlustust avalik-õiguslike haigekassade poolt, siis 22. detsembri 2010. aasta redaktsioonis sotsiaalkindlustusseadustiku viienda osa (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch; *BGBl*. 2010 I, lk 2309; edaspidi „SGB V“) §-s 2 on ette nähtud:

„1. Haigekassad teevad nendega ravikindlustuslepingu sõlminud isikutele kättesaadavaks III peatükis ette nähtud teenused kooskõlas hea halduse põhimõttega (§ 12), kui sellised teenused ei kuulu kindlustatud isikute omavastutuse alla. Välistatud ei ole traditsioonilise meditsiini ravimeetodid, ravimid ja ravi. Teenuste kvaliteet ja tõhusus peavad vastama arstiteaduse üldtunnustatud tasemele ja võtma arvesse meditsiini arengut.

2. Kindlustatud isikutele osutatakse teenuseid üldjuhul mitterahaliste hüvitiste ja teenustena, arvestades V või IX osas ette nähtud erandeid. Taotlusel võib teenuste osutamine samuti toimuda mitmeosalises isiklikus eelarves osalemise vormis; kohaldatakse IX osa § 17 lõikeid 2–4 koostoimes eelarvemäärusega ja IX osa artiklit 159. Haigekassad sõlmivad mitterahaliste hüvitiste andmiseks ja teenuste osutamiseks lepingud teenuseosutajatega IV peatüki sätete alusel.“

10 SGB V § 130a lõikes 1 on sätestatud:

„Haigekassad saavad apteekide poolt neile alates 1. jaanuarist 2013 müüdavate ravimite puhul hinnaalandust [6]% ravimitootja müügihinnast ilma käibemaksuta. Ravimitootjad on kohustatud hinnaalanduse hüvitama apteekidele. Kui lõike 5 kohaselt on tegemist hulgimüüjatega, on ravimitootjad kohustatud hinnaalanduse hüvitama hulgimüüjatele. Apteekidele ja hulgimüüjatele peab hinnaalanduse hüvitama kümne päeva jooksul pärast sellekohase taotluse esitamist. […]“

11 Mis puudutab eraõigusliku tervisekindlustusega liitunud isikuid, siis 23. novembri 2007. aasta redaktsioonis kindlustuslepingute seaduse (Versicherungsvertragsgesetz; *BGBl*. 2007 I, lk 2631) §-s 192 „Kindlustusandja lepingujärgsed teenused“ on ette nähtud:

„(1) Ravikulude kindlustamisel on kindlustusandja kohustatud kokkulepitud piires hüvitama haiguse või õnnetusjuhtumi tagajärjel tekkinud ravikulud ja teiste kokkulepitud teenuste kulud, sealhulgas raseduse ja sünnitusega seotud kulud, ning seadusega sätestatud programmide alusel haiguste ennetamiseks korraldatud arstlike läbivaatuse kulud.

[…]“

12 Mis puudutab isikuid, kellel on õigus ravikulude hüvitamisele avalikku teenistust käsitlevate õigusnormide alusel, siis 14. novembri 2011. aasta redaktsioonis Saksa avaliku teenistuse seaduse (Bundesbeamtengesetz; *BGBl*. 2011 I, lk 2219) §-s 80 „Toetus haiguse, hooldusvajaduse ja sünnituse korral“ on sätestatud.

„(1) Toetust saavad

1. ametnikud, kellel on õigus töötasule, või lapsehoolduspuhkusel olevad ametnikud,

[…]

(2) Toetatakse põhimõtteliselt üksnes vajalikke ja majanduslikult mõistlikke kulusid

1. haiguse ja hooldusvajaduse korral

[…]

(3) toetust antakse vähemalt 50% ulatuses toetuskõlblike kulude hüvitamiseks.

[…]“

13 22. detsembri 2010. aasta redaktsioonis seaduse ravimitele tehtavate hinnaalanduste kohta (Gesetz über Rabatte für Arzneimittel; *BGBl*. 2010 I, lk 2262) §-s 1 on ette nähtud:

„Ravimitootjad peavad tegema eratervisekindlustuse andjatele ja [isikutele, kes on avalikku teenistust käsitlevate õigusnormide alusel kohustatud kulusid hüvitama,] retseptiravimite puhul, mille ostmisega seotud kulud on nad kindlustatud isikutele täielikult või osaliselt hüvitanud, vastavalt kulude jaotusele hinnaalandusi SGB V osa § 130a lõigete 1, 1a, 2, 3, 3a ja 3b alusel. […]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 Boehringer Ingelheim Pharma on ravimitootja, kes toodab ravimeid ning tarnib neid käibemaksuga maksustatavaid ravimeid hulgimüüjate kaudu apteekidele.

15 Mis puudutab riikliku ravikindlustuse (avalik-õiguslik) süsteemi, siis apteegid väljastavad ravimeid avalik-õigusliku ravikindlustusega isikutele haigekassade liiduga sõlmitud raamlepingu alusel. Ravimid tarnitakse haigekassadele, kes omakorda toimetavad need avalik-õigusliku ravikindlustusega isikutele. Apteegid müüvad haigekassadele ravimeid hinnaalandusega. Boehringer Ingelheim Pharma kui ravimitootja peab hüvitama apteekidele või – hulgimüüjate kaasamisel – hulgimüüjatele kõnealuse hinnaalanduse. Käibemaksuõiguse seisukohast peab maksuhaldur kõnealust hinnaalandust tasu vähendamiseks.

16 Mis puudutab seevastu eraterv isekindlustusega isikutele mõeldud ravimeid, siis apteegid müüvad neile ravimeid iga isikuga eraldi sõlmitud lepingu alusel. Eraterv isekindlustuse andja ise ei tegele ravimite ostmisega, vaid üksnes hüvitab temaga eraterv isekindlustuslepingu sõlminud isikutel tekkinud kulud, kui viimati nimetatud seda taotlevad. Sel juhul peab Boehringer Ingelheim Pharma tegema eraterv isekindlustuse andjale ravimite puhul hinnaalandust. Maksuhaldur ei käsita seda hinnaalandust käibemaksuõiguse seisukohast tasu vähendamisena.

17 Boehringer Ingelheim Pharma esitas 2012. aastal iga-aastase käibemaksudeklaratsiooni 2011. maksustamisaasta kohta, märkides muu hulgas maksustatavad tehingud ja nendega seotud maksustatavad väärtused.

18 Deklaratsioonis muutis Boehringer Ingelheim Pharma eraterv isekindlustusega kaetud kindlustusvõtjate ostetud ravimitega seotud tehingute puhul maksustamise väärtust, arvestades maha hinnaalanduse hüvitamise, mida ta oli kohustatud tegema.

19 Maksuhaldur asus seisukohale, et seoses eraterv isekindlustuse andjatele tehtud hinnaalanduse hüvitamisega ei ole Boehringer Ingelheim Pharma maksustatava väärtuse vähendamiseks põhjust. Maksuhaldur määras käibemaksu kindlaks nii, nagu see kuulub tasumisele maksustatava väärtuse kohaselt, mida ei ole vähendatud.

20 Boehringer Ingelheim Pharma esitas Finanzgericht Rheinland-Pfalzile (Rheinland-Pfalzi maksukohus, Saksamaa) kaebuse maksuhalduri otsuse peale seoses eraterv isekindlustuse andjatele tehtud hinnaalanduse hüvitamisega.

21 Ta märkis, et riiklikud haigekassad ja eraterv isekindlustuse andjad asuvad tehinguahela lõpus, mistõttu tuleb maksustatavat väärtust vähendada mõlemal juhul. Tema arvates ei ole oluline, kas tegemist on hinnaalanduse hüvitamisega või tehtud hinnaalandusega, kuna neid peab käibemaksuõiguse seisukohast kohtlema samamoodi.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rheinland-Pfalzi maksukohus) rahuldas Boehringer Ingelheim Pharma kaebuse ning otsustas, et ei tule teha vahet – nagu tegi maksuhaldur – riiklikele haigekassadele tehtud hinnaalandustel ostetud ravimite puhul ja nende toodete ostmisel toimunud hüvitamisel eraõigusliku ravikindlustusskeemi raames.

23 Maksuhaldur esitas Finanzgericht Rheinland-Pfalzi (Rheinland-Pfalzi maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab meelde, et kui toote valmistaja, kes ei ole lõpptarbijaga lepinguliselt seotud, kuid on esimene lüli tarbijaga lõppevas tehinguteahelas, teeb lõpptarbijale hinnaalandust, tuleb käibemaksuga maksustatavat summat vastavalt Euroopa Kohtu praktikale hinnaalanduse võrra vähendada (vt selle kohta kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31, ning 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29).

25 Ta märgib, et Euroopa Kohus on siiski leidnud, et maksustatavat väärtust ei tule vähendada, kui reisibüroo, kes tegutseb vahendajana, teeb lõpptarbijale omal algatusel ja oma vahenditest reisikorraldaja pakutud vahendatavast teenusest hinnaalandusi (kohtuotsus, 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 33). Euroopa Kohus toob selles kohtuotsuses põhjenduseks, et reisibüroo ei ole reisikorraldajaga algava ja lõpptarbijaga lõppeva tehinguahela lüli.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleb Euroopa Kohtu praktikat mõista nii, et hinnaalandused, mida ettevõtja teeb kolmandale isikule, kes ei ole temaga lepinguliselt seotud, vähendavad ettevõtja osutatavalt teenuselt tasutavat käibemaksuga maksustatavat summat ainult siis, kui tehingute ahel ulatub ettevõtjast kolmanda isikuni, kes saab hinnaalandust. Käesoleval juhul ei vähenda

eratervisekindlustuse andjatele tehtud hinnaalandused seega Boehringer Ingelheim Pharma tarnetelt tasutavat käibemaksuga maksustatavat summat, kuna hinnaalandust saavad eratervisekindlustuse andjad ei ole osa nimetatud ettevõtjaga algavast ja lõpptarbijaga lõppevast tarneahelast.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on võrdse kohtlemise üldpõhimõttega, mis on ette nähtud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 20, siiski vastuolus, kui eratervisekindlustuse andjatele tehtud hinnaalandused ei vähenda käibemaksuga maksustatavat väärtust, erinevalt hinnaalandustest, mida tehakse riikliku ravikindlustuse valdkonnas, kuigi ravimitootjaid koormavad mõlemad hinnaalandused ühtmoodi. Tegemist on sarnaste olukordadega ja eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seega, mis põhjusel on selline ebavõrdne kohtlemine õigustatud.

28 Ta tuletab samuti meelde, et kui neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine saab toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate kontekstis, siis maksuasjades ei piirdu võrdne kohtlemine konkureerivate ettevõtjate vahel neutraalse maksustamise põhimõttega, vaid seda võib rikkuda muud liiki diskrimineerimisega, mis kahjustab ettevõtjaid, kes ei ole tingimata omavahel konkureerivad, kuid sellegipoolest on sarnases olukorras muus mõttes (kohtuotsused, 10.4.2008, Marks ja Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49, ja 25.4.2013, komisjon *vs.* Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17). Sellest tuleneb, et maksuasjades ei kattu võrdse kohtlemise põhimõte neutraalse maksustamise põhimõttega (kohtuotsus, 25.4.2013, komisjon *vs.* Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 18).

29 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ravimeid tarnival ravimitootjal on Euroopa Kohtu praktika alusel (kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) ning liidu õiguses kehtivat võrdse kohtlemise põhimõtet silmas pidades õigus vähendada maksustatavat väärtust vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 90, kui

– ta tarnib kõnealuseid ravimeid hulgimüüjate kaudu apteekidele;

– apteegid tarnivad neid eratervisekindlustusega isikutele, kusjuures ravimitelt tuleb tasuda käibemaks;

– ravikulude kindlustamisega tegelev ettevõtja (eratervisekindlustuse andja) hüvitab isikutele, kes on temaga sõlminud eratervisekindlustuse lepingu, ravimite ostmisega seotud kulud ja

– ravimitootja on teatud õigusnormi alusel kohustatud tegema hinnaalandust eratervisekindlustuse andjale?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt oma küsimusega, kas arvestades Euroopa Kohtu poolt 24. oktoobri 1996. aasta otsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) määratletud põhimõtteid, mis puudutavad käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, ja võrdse kohtlemise põhimõtet liidu õiguses, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et liikmesriigi õiguse alusel ravimitootja poolt tehtud hinnaalandus eratervisekindlustuse andjale toob selle artikli tähenduses kaasa maksustatava väärtuse vähendamise selle ravimitootja jaoks, kui hulgimüüjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes tarnivad neid kindlustatud isikutele, kes on sõlminud eratervisekindlustuslepingu neile ravimite ostuhinna hüvitava eratervisekindlustuse andjaga.

31 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.

32 Seejärel tuleb samuti meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tarne toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mis tuleb maksukohustuslastel tasuda, iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane saanud osaliselt või täielikult kätte tasu. See säte on käibemaksudirektiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (kohtuotsus, 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Lõpuks on Euroopa Kohus otsustanud, et üks aluspõhimõtetest, millel käibemaksusüsteem põhineb, on neutraalsuse põhimõte selles tähenduses, et igas riigis on ühesugustel kaupadel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata (kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 20).

34 Käesolevas asjas selgub eelotsusetaotlusest, et ravimitootja peab liikmesriigi õiguse kohaselt tegema eratervisekindlustuse andjatele retseptiravimite puhul, mille ostmisega seotud kulud on viimati nimetatud isikud kindlustatud isikutele täielikult või osaliselt hüvitanud, hinnaalanduse vastavalt kulude jaotusele samas määras, kui on ette nähtud riiklikele haigekassadele. Maksuhaldur ei käsita seda hinnaalandust maksustatava väärtuse vähendamisena.

35 Nii vastas nende õigusnormide tõttu summa, mille Boehringer Ingelheim Pharma võis saada, nende toodete apteekidele müümise hinnale, mida oli vähendatud selle hinnaalanduse võrra. Käibemaksudirektiiviga ei ole seetõttu kooskõlas, kui maksustatav summa, mille alusel arvutatakse ravimitootja poolt tasumisele kuuluv käibemaks, on suurem summast, mille ta lõppkokkuvõttes sai. Kui see oleks nii, siis käibemaksu neutraalsuse põhimõttest ei peetaks kinni maksukohustuslaste suhtes, kelle hulka kuulub ravimitootja (vt selle kohta kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 28).

36 Järelikult peab Boehringer Ingelheim Pharmale kui maksukohustuslasele kohaldatav maksustatav väärtus koosnema summast, mis vastab hinnale, millega ta müüs ravimeid apteekidele ja mida on vähendatud eratervisekindlustuse andjatele tehtud hinnaalanduse võrra, kui viimati nimetatud isikud hüvitasid nendega eratervisekindlustuslepingu sõlminud isikutele nende toodete ostmisel tekkinud kulud.

37 Euroopa Kohus otsustas 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuse Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) punktis 31 tõesti, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 C osa lõige 1, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklile 90, viitab tavaliselt lepingulistele suhetele, mis on sõlmitud kahe lepingupartneri vahel ja mida hiljem muudetakse.

38 Selles küsimuses tuleb siiski esiteks tõdeda, et sama kohtuotsuse punktis 31 täpsustas Euroopa Kohus, et see säte on neutraalsuse põhimõtte väljendus ning selle kohaldamine ei saa järelikult kahjustada nimetatud põhimõtte rakendamist (vt selle kohta kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 31).

39 Teiseks ilmneb Euroopa Kohtu praktikast, et selleks, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 oleks kohaldatav, ei eeldata sellist lepinguliste suhete hilisemat muudatust. Nimelt pannakse selle sättega liikmesriikidele kohustus vähendada maksustatavat väärtust iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane saanud osaliselt või täielikult kätte tasu. Lisaks ei viita miski sellele, et Euroopa Kohus soovis 24. oktoobri 1996. aasta otsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) piirata kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõike 1, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklile 90, kohaldamisala. Faktilistest asjaoludest, mis on selle kohtuasja aluseks, milles see kohtuotsus tehti, selgub vastupidi, et mingit muudatust lepingulistes suhetes ei toimunud. Euroopa Kohus otsustas siiski, et kuuenda direktiivi artikli 11 C osa lõige 1 on kohaldatav (vt selle kohta kohtuotsus, 29.5.2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 33).

40 Pealegi ei lõhu kaubatarne ja selle eest saadava tasu vahelist otsest seost iseenesest asjaolu, et põhikohtuasjas ei ole otsene ravimitarnete saaja mitte eratervisekindlustuse andja, kes hüvitab neid kindlustatud isikutele, vaid kindlustatud isikud ise (vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 35).

41 Tuleb nõustuda kohtujuristiga, kes märkis oma ettepaneku punktides 44 ja 45, et müügikohas tehtud makseid tuleb käsitada tasuna, mida kolmas isik maksab vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 73, kui need kolmandad isikud ehk kindlustatud isikud taotlesid eratervisekindlustuse andjalt hüvitist ja kui eratervisekindlustuse andjad said liikmesriigi õiguse kohaselt hinnaalandust, mida ravimitootja oli kohustatud neile tegema. Seega tuleb põhikohtuasja asjaolusid arvestades pidada eratervisekindlustuse andjaid lõpptarbijateks selle tarne suhtes, mille tegi käibemaksukohustuslasest ravimitootja, mistõttu maksuhalduri saadud summa ei saa olla suurem kui lõpptarbija tasutud summa (vt selle kohta kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 24).

42 Järelikult tuleb tõdeda, et kuna põhikohtuasjas ei ole maksukohustuslane saanud ühte osa tasust seetõttu, et ta tegi eratervisekindlustuse andjatele hinnaalanduse, siis tehti põhikohtuasjas hinnaalandus tegelikult pärast tarne toimumist vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1.

43 Lisaks, mis puudutab põhikohtuasjas kõnealust hinnaalandust, siis tuleb tõdeda, et see on seadusega kindlaks määratud ning ravimitootja peab selle kohustuslikus korras tegema eratervisekindlustuse andjatele, kes on nendega ravikindlustuslepingu sõlminud isikutele ravimite ostmisel tehtud kulud hüvitanud. Nagu tõdeti käesoleva kohtuotsuse punktis 35, ei saanud ravimitootja vabalt võtta endale kogu hinda, mille ta oli oma toodete müümisel apteekidele või hulgimüüjatele saanud (vt selle kohta kohtuotsus, 19.7.2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punkt 31).

44 Selles küsimuses on Euroopa Kohus otsustanud 19. juuli 2012. aasta kohtuotsuse International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503) punktis 28 seoses seadusjärgse kohustusega, mis puudutab bingomängude võitude väljamaksmist, et kuna piletihinna osa, mis tuleb mängijatele võitudena välja maksta, on eelnevalt kindlaks määratud ning kohustuslik, ei saa seda lugeda tasuks, mille mängukorraldaja sai osutatud teenuse eest.

45 Tuleb nõustuda kohtujuristiga, kes oma ettepaneku punktis 42 märkis, et kuigi Euroopa Kohus analüüsis nimetatud kohtuotsuses käibemaksudirektiivi artiklit 73, võib samas kohtuotsuses antud tõlgendust selles sättes ette nähtud mõistele „tasu" kohaldada nimetatud direktiivi artikli 90 kasutatud väljendile „kui hinda alandatakse", kuna nii viimati nimetatud säte kui ka direktiivi artikkel 73 käsitlevad maksustatava väärtuse summat.

46 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et arvestades Euroopa Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) määratletud põhimõtteid, mis puudutavad käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, ja võrdse kohtlemise põhimõtet liidu õiguses, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et liikmesriigi õiguse alusel ravimitootja poolt tehtud hinnaalandus eratervisekindlustuse andjale toob

selle artikli tähenduses kaasa maksustatava väärtuse vähendamise ravimitootja jaoks, kui hulgimüüjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes tarnivad neid kindlustatud isikutele, kelle ravimite ostuhinna hüvitab eratervisekindlustuse andja.

Kohtukulud

47 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Arvestades Euroopa Liidu Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) määratletud põhimõtteid, mis puudutavad käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramist, ja võrdse kohtlemise põhimõtet liidu õiguses, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et liikmesriigi õiguse alusel ravimitootja poolt tehtud hinnaalandus eratervisekindlustuse andjale toob selle artikli tähenduses kaasa maksustatava väärtuse vähendamise ravimitootja jaoks, kui hulgimüüjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes tarnivad neid kindlustatud isikutele, kelle ravimite ostuhinna hüvitab eratervisekindlustuse andja.

Allkirjad