Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 20 grudnia 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 ust. 1 – Obniżenie ceny na warunkach określonych przez państwa członkowskie – Obniżenie podstawy opodatkowania – Zasady zdefiniowane w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Rabaty przyznane prywatnym kasom ubezpieczenia zdrowotnego

W sprawie C-462/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 22 czerwca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 sierpnia 2016 r., w postępowaniu:

Finanzamt Bingen-Alzey

przeciwko

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG przez A. Funkego, Steuerberater, i H. H. von Cöllna, Rechtsanwalt,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez D. Robertsona, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 lipca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Bingen-Alzey (urzędem skarbowym w Bingen-Alzey, Niemcy, zwanym dalej „organem podatkowym") a przedsiębiorstwem farmaceutycznym Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) należnego od tego przedsiębiorstwa za rok podatkowy 2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

4 Artykuł 78 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;

[…]".

5 Artykuł 79 tejże dyrektywy przewiduje:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

a) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;

b) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz [i na rachunek] nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony".

6 Zgodnie z art. 90 owej dyrektywy:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1".

Prawo niemieckie

7 Paragraf 10 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w wersji opublikowanej w dniu 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, s. 386), stanowi:

„W przypadku dostaw i pozostałych świadczeń (§ 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze) i w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego (§ 1 ust. 1 pkt 5) obrót jest obliczany stosownie do otrzymanego wynagrodzenia. Wynagrodzenie obejmuje wszelkie nakłady odbiorcy świadczenia konieczne do uzyskania tego świadczenia, jednakże po odliczeniu podatku obrotowego. Wynagrodzenie obejmuje również to, co osoba inna niż odbiorca świadczenia przekazuje przedsiębiorcy w zamian za świadczenie. […]".

8 Paragraf 17 ust. 1 niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zatytułowany „Zmiana podstawy opodatkowania", stanowi:

„W przypadku zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 przedsiębiorca, który dokonał tej transakcji, koryguje kwotę podatku należnego […]".

9 W odniesieniu do ubezpieczenia zdrowotnego przez kasy obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego § 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (piątej księgi kodeksu socjalnego), w wersji z dnia 22 grudnia 2010 r. (BGBl. 2010 I, s. 2309, zwanej dalej „SGB V"), przewiduje:

„1. Kasy chorych zapewniają swym ubezpieczonym świadczenia przewidziane w rozdziale III z poszanowaniem zasady efektywności (§ 12), o ile świadczenia te nie wchodzą w zakres odpowiedzialności własnej ubezpieczonych. Metody leczenia, produkty lecznicze i środki lecznicze w ramach terapii szczególnych nie są wyłączone. Jakość i skuteczność świadczeń powinny odpowiadać powszechnie przyjętemu stanowi wiedzy medycznej i uwzględniać postęp medycyny.

2. Ubezpieczeni otrzymują świadczenia w formie świadczeń w naturze lub usług, o ile niniejsza księga V lub księga IX nie przewidują inaczej. Na wniosek świadczenia mogą zostać wykonane także jako część puli interinstytucjonalnych, indywidualnie przysługujących środków finansowych; § 17 ust. 2–4 księgi IX w związku z rozporządzeniem budżetowym i § 159 księgi IX mają zastosowanie. Wykonanie świadczeń w naturze i świadczenie usług stanowi przedmiot umów zawieranych przez kasy chorych ze świadczeniodawcami na podstawie przepisów rozdziału IV".

10 Zgodnie z § 130a ust. 1 SGB V:

„Kasy chorych otrzymują od aptek w związku z przekazanymi im od dnia 1 stycznia 2003 r. produktami leczniczymi rabat w wysokości 6% ceny sprzedaży, ustalonej przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne, bez VAT. Przedsiębiorstwa farmaceutyczne są zobowiązane do zrekompensowania aptekom

powyższego rabatu. O ile przewidziani są hurtownicy zgodnie z ust. 5, przedsiębiorstwa farmaceutyczne są zobowiązane do zrekompensowania im rabatu. Rabat podlega zwrotowi na rzecz aptek i hurtowników w ciągu 10 dni od złożenia wniosku […]".

11 W odniesieniu do osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym § 192 Versicherungsvertragsgesetz (ustawy o umowie ubezpieczenia), w wersji z dnia 23 listopada 2007 r. (BGBl. 2007 I, s. 2631), zatytułowany „Umowne świadczenia ubezpieczyciela", przewiduje:

„(1) W wypadku ubezpieczenia od kosztów opieki medycznej ubezpieczyciel jest zobowiązany do zwrotu wydatków na leczenie niezbędne pod względem medycznym z powodu choroby lub skutków wypadku oraz na pozostałe uzgodnione świadczenia, łącznie ze świadczeniami w wypadku ciąży i porodu oraz prewencyjnych badań ambulatoryjnych w celu wczesnego wykrywania chorób na podstawie programów wprowadzonych ustawą.

[…]".

12 W odniesieniu do osób uprawnionych do zwrotu kosztów opieki medycznej na podstawie przepisów o służbie publicznej § 80 Bundesbeamtengesetz (niemieckiej ustawy o federalnej służbie publicznej), w wersji z dnia 14 listopada 2011 r. (BGBl. 2011 I, s. 2219), zatytułowany „Pomoc w wypadku choroby, opieki i narodzin", stanowi:

„(1) Pomoc otrzymują:

1. urzędnicy, którzy mają prawo do wynagrodzenia lub którzy przebywają na urlopie wychowawczym,

[…]

(2) Co do zasady do pomocy kwalifikują się tylko niezbędne i ekonomicznie racjonalne wydatki poniesione:

1. w przypadku choroby i potrzeby zapewnienia opieki;

[…]

(3) Pomoc jest przyznawana w formie rekompensaty w wysokości przynajmniej 50% wydatków kwalifikujących się do pomocy.

[…]".

13 Na podstawie § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (ustawy o rabatach na produkty lecznicze), w wersji z dnia 22 grudnia 2010 r. (BGBl. 2010 I, s. 2262):

„Przedsiębiorstwa farmaceutyczne są zobowiązane do udzielania przedsiębiorstwom oferującym prywatne ubezpieczenie zdrowotne oraz [podmiotom ponoszącym odpowiednie koszty zgodnie z przepisami o służbie publicznej], na podstawie stosowanych odpowiednio § 130a ust. 1, la, 2, 3, 3a i 3b SGB V, rabatów na produkty lecznicze wydawane na receptę, których koszty zostały przez te przedsiębiorstwa i podmioty w całości lub w części zrefundowane według udziału w ponoszeniu kosztów. […]".

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

14 Boehringer Ingelheim Pharma wytwarza produkty lecznicze, które dostarcza za pośrednictwem hurtowników do aptek, w związku z czym podlega opodatkowaniu.

15 W zakresie systemu dotyczącego obowiązkowego (publicznego) ubezpieczenia zdrowotnego apteki dostarczają produkty lecznicze osobom ubezpieczonym w ramach umowy ramowej ze związkiem kas chorych. Produkty te dostarczane są kasom chorych, które udostępniają je swoim ubezpieczonym. Apteki przyznają kasom chorych rabat na produkty lecznicze. Boehringer Ingelheim Pharma jako przedsiębiorstwo farmaceutyczne musi zrekompensować ten rabat aptekom lub, w przypadku pośredniczenia przez hurtowników, owym hurtownikom. Dla celów VAT organ podatkowy traktuje ten rabat jako obniżenie wynagrodzenia.

16 Natomiast w przypadku osób korzystających z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego apteki dostarczają im produkty lecznicze na podstawie zawartych z nimi indywidualnych umów. Przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne samo nie nabywa produktów leczniczych, lecz zwraca jedynie koszty powstałe ubezpieczonym u niego osobom na ich żądanie. W takim przypadku Boehringer Ingelheim Pharma powinna udzielić przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne rabatu na cenę produktu leczniczego. Dla celów VAT organ podatkowy nie traktuje tego rabatu jako obniżenia wynagrodzenia.

17 W 2012 r. Boehringer Ingelheim Pharma złożyła roczną deklarację VAT za rok podatkowy 2011, wykazując między innymi transakcje podlegające opodatkowaniu i ich podstawy opodatkowania.

18 W deklaracji tej, w odniesieniu do transakcji dotyczących produktów leczniczych nabytych przez ubezpieczonych objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, Boehringer Ingelheim Pharma dokonała korekty podstawy opodatkowania, dokonując odliczenia zwrotów, jakie powinna była wypłacić.

19 Organ podatkowy uznał, że nie było względu uzasadniającego obniżenie podstawy opodatkowania Boehringer Ingelheim Pharmy w zakresie zwrotów na rzecz przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne. Określił on zatem zobowiązanie w zakresie VAT w wysokości, jaka byłaby należna według nieobniżonej podstawy opodatkowania.

20 Boehringer Ingelheim Pharma wniosła do Finanzgericht Rheinland-Pfalz (sądu ds. finansów dla Nadrenii-Palatynatu, Niemcy) skargę na decyzję organu podatkowego dotyczącą zwrotów na rzecz przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne.

21 Podniosła ona, że kasa obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego lub przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne znajdują się na końcu łańcucha transakcji, a zatem w obu wypadkach należy obniżyć podstawę opodatkowania. Jej zdaniem nie ma znaczenia, czy chodzi o zwroty czy o przyznane rabaty, ponieważ z punktu widzenia VAT należy je traktować w taki sam sposób.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (sąd ds. finansów dla Nadrenii-Palatynatu) uznał skargę Boehringer Ingelheim Pharmy, orzekając, że nie należało dokonywać przyjętego przez organ podatkowy rozróżnienia między rabatami przyznanymi kasom obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego na kupione produkty lecznicze a zwrotami dokonanymi przy nabyciu tych produktów w ramach systemu prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego.

23 Organ podatkowy wniósł do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) skargę rewizyjną od wyroku Finanzgericht Rheinland-Pfalz (sądu ds. finansów dla Nadrenii-Palatynatu).

24 Sąd odsyłający przypomina, że jeżeli producent danego towaru, który nie był związany umową z konsumentem końcowym, lecz był pierwszym ogniwem w łańcuchu transakcji, które prowadzą do tego konsumenta końcowego, przyznaje obniżkę ceny rzeczonemu konsumentowi końcowemu, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału podstawa opodatkowania VAT musi zostać zmniejszona o tę obniżkę (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31; a także z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 29).

25 Sąd ten wskazuje, że Trybunał odrzucił jednak możliwość obniżenia podstawy opodatkowania wówczas, gdy biuro podróży działające w charakterze pośrednika przyznało konsumentowi końcowemu z własnej inicjatywy i na własny koszt obniżkę ceny na usługę główną świadczoną przez organizatora wycieczek turystycznych (wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 33). W owym wyroku Trybunał uzasadnił to tym, że biuro podróży nie należy do łańcucha usług prowadzącego od organizatora wycieczek turystycznych do konsumenta końcowego.

26 Zdaniem sądu odsyłającego dotychczasowe orzecznictwo Trybunału powinno być rozumiane w ten sposób, że rabaty udzielone przez przedsiębiorcę osobie trzeciej, która nie jest z tym przedsiębiorcą związana umową, obniżają podstawę opodatkowania VAT wykonanych przez tego przedsiębiorcę świadczeń tylko wtedy, gdy łańcuch transakcji prowadzi od przedsiębiorcy aż do uprawnionej do otrzymania rabatu osoby trzeciej. W niniejszym wypadku rabaty na rzecz przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne nie obniżają podstawy opodatkowania VAT należnego z tytułu dostaw dokonanych przez Boehringer Ingelheim Pharmę, ponieważ korzystające z rabatu przedsiębiorstwa oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne nie należą do łańcucha usług prowadzącego od wskazanego przedsiębiorstwa do konsumenta końcowego.

27 Jednak sąd odsyłający uważa, że nie jest zgodne z ogólną zasadą równego traktowania przewidzianą w art. 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, że w przeciwieństwie do rabatów udzielanych w sektorze obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego, rabaty na rzecz przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne nie obniżają podstawy opodatkowania, podczas gdy obciążenie tymi dwoma rabatami spoczywające na przedsiębiorstwie farmaceutycznym jest takie samo. Chodzi o porównywalne sytuacje i sąd odsyłający zastanawia się zatem, jaki jest wzgląd obiektywnie uzasadniający to odmienne traktowanie.

28 Przypomina on również, że podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi przedsiębiorcami, naruszenie ogólnej zasady równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami (wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49; a także z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 17). Wynika stąd, że zasada równego traktowania w dziedzinie podatków nie pokrywa się z zasadą neutralności podatkowej (wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja, C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 18).

29 W powyższych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przedsiębiorstwo farmaceutyczne dostarczające produkty lecznicze jest uprawnione na podstawie orzecznictwa Trybunału (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C 317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), przy uwzględnieniu obowiązującej w prawie Unii zasady równego traktowania, do obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, jeżeli:

– dostarcza te produkty lecznicze do aptek za pośrednictwem hurtowników,

– apteki dokonują podlegającej opodatkowaniu dostawy tych produktów osobom korzystającym z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego,

– ubezpieczyciel oferujący ubezpieczenie od kosztów leczenia (przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne) zwraca swoim ubezpieczonym koszty zakupu produktów leczniczych i

– przedsiębiorstwo farmaceutyczne na podstawie regulacji ustawowej zobowiązane jest do udzielania »rabatu« przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

30 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy w świetle zasad określonych przez Trybunał w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), dotyczącym ustalenia podstawy opodatkowania VAT, oraz w świetle ustanowionej w prawie Unii zasady równego traktowania art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego, jeżeli dostawy produktów leczniczych są dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy najpierw przypomnieć, że zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest co do zasady wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną tych transakcji.

32 Następnie należy również przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Wreszcie, Trybunał orzekł, że jedną z zasad podstawowych, na których opiera się system VAT, jest neutralność, w tym znaczeniu, iż towary tego samego rodzaju wewnątrz poszczególnych krajów, niezależnie od długości kanału produkcji czy dystrybucji, muszą zostać jednakowo obciążone pod względem podatkowym (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 20).

34 W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że przedsiębiorstwo farmaceutyczne jest zobowiązane, na podstawie przepisów krajowych, do przyznania przedsiębiorstwom oferującym prywatne ubezpieczenie zdrowotne, w odniesieniu do produktów leczniczych wydawanych wyłącznie na receptę, za które te ostatnie w całości lub częściowo zwróciły cenę ubezpieczonym, rabatów, w zależności od wielkości zwrotu, w takich samych proporcjach jak te przewidziane dla przedsiębiorstw obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego. Organ podatkowy nie uznaje tego rabatu za obniżenie podstawy opodatkowania.

35 Zatem ze względu na te przepisy Boehringer Ingelheim Pharma mogła dysponować kwotą, która odpowiada obniżonej o rzeczony rabat cenie sprzedaży tych produktów aptekom. Nie jest zatem zgodne z dyrektywą VAT, że kwota, według której oblicza się podstawę opodatkowania VAT, do zapłaty którego przedsiębiorstwo farmaceutyczne jest jako podatnik zobowiązane, jest wyższa niż kwota, którą przedsiębiorstwo to ostatecznie otrzymało. Gdyby tak było, zasada neutralności VAT wobec podatników, do których należy przedsiębiorstwo farmaceutyczne, nie byłaby respektowana (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28).

36 W konsekwencji podstawę opodatkowania mającą zastosowanie do Boehringer Ingelheim Pharmy jako podatnika powinna stanowić kwota odpowiadająca cenie, po jakiej spółka ta sprzedała produkty lecznicze aptekom, obniżonej o rabat przyznany przedsiębiorstwom prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego, jeżeli zwróciły one swoim ubezpieczonym koszty poniesione przez nich przy nabyciu rzeczonych produktów.

37 Prawdą jest, iż w pkt 31 wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), Trybunał orzekł, że art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), który odpowiada art. 90 dyrektywy VAT, odnosi się do zwykłego przypadku stosunków umownych, zawiązanych bezpośrednio między dwiema umawiającymi się stronami, które to stosunki podlegają późniejszej zmianie.

38 Jednakże w tym względzie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że w tym samym pkt 31 wskazanego wyroku Trybunał wyjaśnił, iż przepis ten stanowi wyraz zasady neutralności, a w konsekwencji jego stosowanie nie może zagrażać realizacji owej zasady (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 31).

39 W drugiej kolejności z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie zakłada takiej późniejszej zmiany stosunków umownych, aby przepis ten znalazł zastosowanie. Zobowiązuje on bowiem państwa członkowskie zasadniczo do obniżenia podstawy opodatkowania każdorazowo, gdy po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymuje części lub całości zapłaty. Ponadto nic nie wskazuje na to, aby w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), Trybunał zamierzał ograniczyć zakres stosowania art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy, który odpowiada art. 90 dyrektywy VAT. Z okoliczności faktycznych, jakie legły u podstaw sprawy, w której został wydany ten wyrok, wynika natomiast, że nie nastąpiła żadna zmiana stosunków umownych. Niemniej Trybunał orzekł, że art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy miał zastosowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 29 maja 2001 r., Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, pkt 33).

40 Ponadto fakt, że w sprawie w postępowaniu głównym bezpośrednim beneficjentem spornych dostaw leków jest nie przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne, które dokonuje zwrotu na rzecz ubezpieczonych, lecz sami ubezpieczeni, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy dokonaną dostawą towarów a otrzymanym w zamian świadczeniem (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 35).

41 Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 44 i 45 opinii, zapłata dokonana w chwili nabycia produktów leczniczych powinna być uważana za zapłatę otrzymaną od osoby trzeciej w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT, jeżeli te osoby trzecie, czyli ubezpieczeni, zwrócili się o zwrot do przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne, a przedsiębiorstwa te otrzymały, zgodnie z przepisami krajowymi, rabat należny im od przedsiębiorstwa farmaceutycznego. Zatem mając na względzie okoliczności w sprawie w postępowaniu głównym, przedsiębiorstwa oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne należy uważać za konsumenta końcowego dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne będące podatnikiem VAT, tak że kwota pobrana przez organ podatkowy nie może być wyższa od kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 24).

42 W konsekwencji należy stwierdzić, że ponieważ w sprawie w postępowaniu głównym część zapłaty nie została otrzymana przez podatnika ze względu na rabat przyznany przez niego przedsiębiorstwom oferującym prywatne ubezpieczenie zdrowotne, obniżenie ceny po dokonaniu transakcji zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT faktycznie miało miejsce.

43 Ponadto w odniesieniu do rabatu spornego w postępowaniu głównym należy zauważyć, że jest on określony ustawą i przyznawany obligatoryjnie przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwom oferującym prywatne ubezpieczenie zdrowotne, które zwracają swoim ubezpieczonym koszty poniesione przez nich przy zakupie produktów leczniczych. Jak stwierdzono w pkt 35 niniejszego wyroku, w tych okolicznościach przedsiębiorstwo farmaceutyczne nie mogło swobodnie dysponować całością ceny otrzymanej przy sprzedaży swoich produktów aptekom czy hurtownikom (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, pkt 31).

44 W tym względzie w pkt 28 wyroku z dnia 19 lipca 2012 r., International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), dotyczącego ustawowego obowiązku regulującego kwotę wypłacaną w postaci wygranych w ramach gry w bingo, Trybunał orzekł, że ze względu na to, iż część ceny sprzedaży plansz wypłacana graczom w postaci wygranych jest z góry ustalona i wiążąca, nie można uznać jej za część składową świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez organizatora gry za świadczoną przez niego usługę.

45 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 42 opinii, chociaż w omawianym wyroku Trybunał dokonał analizy wykładni art. 73 dyrektywy VAT, wykładnia, jakiej wyrok ten dostarcza w zakresie przewidzianego w tym przepisie pojęcia „zapłaty", może mieć zastosowanie przy dokonywaniu wykładni wyrażenia „w przypadku obniżenia ceny" użytego w art. 90 owej dyrektywy, ponieważ zarówno ten przepis, jak i art. 73 tej dyrektywy odnoszą się do składników podstawy opodatkowania.

46 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż w świetle zasad określonych przez Trybunał w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), dotyczącym ustalenia podstawy opodatkowania VAT, oraz w świetle ustanowionej w prawie Unii zasady równego traktowania art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego w rozumieniu tego artykułu, jeżeli dostawy produktów leczniczych są dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych.

W przedmiocie kosztów

47 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

W świetle zasad określonych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), dotyczącym ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, oraz w świetle ustanowionej w prawie Unii zasady równego traktowania art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego w rozumieniu tego artykułu, jeżeli dostawy produktów leczniczych są

dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych.

Podpisy