TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 1 dalis – Kainos sumažinimas valstybių narių nustatytomis sąlygomis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas – 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) nustatyti principai – Nuolaidos, taikomos privačioms sveikatos draudimo kasoms“

Byloje C-462/16

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2016 m. birželio 22 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. rugpjūčio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Bingen-Alzey

prieš

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas E. Tanchev,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG*, atstovaujamos mokesčių konsultanto A. Funke ir advokato H.H. von Cölln,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos D. Robertson, padedamo baristerio P. Mantle,

– Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir R. Lyal,

susipažinęs su 2017 m. liepos 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingen-Alzey mokesčių administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ir *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį ši įmonė turi sumokėti už 2011 mokestinius metus, sumos nustatymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 78 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė apima:

1. mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

<…>“

5 Tos pačios direktyvos 79 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

1. kainos sumažinimo taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;

2. tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigyjančiam asmeniui suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų;

3. sumų, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktiškų pirmosios pastraipos c punkte nurodytų išlaidų įrodymus ir negali atskaityti PVM, kuris galėjo būti apskaičiuotas.“

6 Šios direktyvos 90 straipsnyje nurodyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Vokietijos teisė

7 2005 m. vasario 21 d. redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, *BGBl.* 2005 I p. 386) 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atlygis yra prekę arba paslaugą įsigyjančio asmens išlaidos, kurių jis patiria prekei arba paslaugai įsigyti, išskyrus apyvartos mokestį. Į atlygį taip pat įtrauktos sumos, kurias kitas asmuo nei įsigyjantis prekę ar paslaugą sumoka verslininkui už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. <…>“

8 Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymo 17 straipsnio „Apmokestinamosios vertės pakeitimas“ 1 dalyje nurodyta:

„1 Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, sandorį įvykdęs verslininkas turi patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą. <…>“

9 Dėl privalomojo sveikatos draudimo ligonių kasose 2010 m. gruodžio 22 d. redakcijos *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* (Socialinio kodekso Penktoji knyga, *BGBl.* 2010 I p. 2309, toliau – SGB V) 2 straipsnyje numatyta:

„1. Ligonių kasos apdraustiems asmenims teikia III skyriuje numatytas paslaugas, laikydamosi gero administravimo principo (12 straipsnis), tiek, kiek šios paslaugos nepriskirtinos pačių apdraustųjų atsakomybei. Neatmestini specialūs gydymo metodai, vaistai ir gydymo priemonės. Paslaugų kokybė ir veiksmingumas turi atitikti visuotinai priimtas medicinos žinias ir reikia atsižvelgti į medicinos pažangą.

2. Apdraustiesiems paprastai mokamos išmokos natūra arba teikiamos paslaugos, atsižvelgiant į V knygoje ar IX knygoje numatytas išimtis. Pagal prašymą paslaugos taip pat gali būti teikiamos narystės „Budget Personnel multi-branche“ forma; taikomos IX knygos 17 straipsnio 2–4 dalių, X knygos, Biudžeto reglamento ir IX knygos 159 straipsnio nuostatos. Išmokos mokamos ir paslaugos teikiamos remiantis ligonių kasų ir paslaugų teikėjų sudarytais susitarimais pagal IV skyrių.“

10 Pagal SGB V 130a straipsnio 1 dalį:

„Nuo 2003 m. sausio 1 d. vaistinės ligonių kasoms jų sąskaita pateiktiems vaistams suteikia 6 % nuolaidą nuo farmacijos įmonės nustatytos pardavimo kainos be PVM. 5 dalyje numatytiems didmenininkams farmacijos įmonės privalo kompensuoti nuolaidą. Nuolaida privalo būti kompensuota vaistinėms ir didmenininkams per dešimt dienų nuo pateikto prašymo. <…>“

11 2007 m. lapkričio 23 d. redakcijos *Versicherungsvertragsgesetz* (Draudimo sutarties įstatymas dėl privačiu sveikatos draudimu apdraustų asmenų, *BGBl.* 2007 I, p. 2631) 192 straipsnyje „Draudėjo teikiamos sutartinės paslaugos“ numatyta:

„(1) Ligos išlaidų draudimo atveju draudėjas, neperžengdamas sutartų ribų, turi kompensuoti dėl ligos ar nelaimingo atsitikimo patirtas gydymo išlaidas ir mokėti kitas sutartas išmokas, įskaitant susijusias su nėštumu ir gimdymu, taip pat su prevencine medicinine ligų profilaktika, atliekama vykdant įstatyme numatytas programas.

<…>“

12 Dėl asmenų, kurie turi teisę į savo medicinos išlaidų kompensaciją pagal valstybės tarnybos teisę, 2011 m. lapkričio 14 d. redakcijos *Bundesbeamtengesetz* (Federalinis valstybės tarnybos įstatymas, *BGBl.* 2011 I, p. 2219) 80 straipsnyje „Išmokos ligos, slaugos ir gimimo atveju“ nustatyta:

„(1) Išmokas gauna:

1) valstybės tarnautojai, turintys teisę į darbo užmokestį ar esantys tėvystės atostogose;

<…>

(2) Iš esmės išmokas galima gauti tik už būtinas ir ekonomiškai pagrįstai įrodytas išlaidas:

1) ligos ir slaugos atveju;

<…>

(3) Išmokos mokamos kompensacijos, sudarančios mažiausiai 50% išlaidų, už kurias gali būti mokama išmoka, forma.

<…>“

13 Remiantis 2010 m. gruodžio 22 d. redakcijos *Gesttez über Rabatte für Arzneimittel* (Įstatymas dėl vaistų kainų nuolaidų, *BGBl.* 2010 I, p. 2262) 1 straipsniu:

„Farmacijos įmonės privačiojo sveikatos draudimo įmonėms ir [subjektams, padengiantiems šias išlaidas pagal valstybės tarnybos teisę] privalo taikyti nuolaidas receptiniams vaistams, kurių įsigijimo išlaidas jie visiškai arba iš dalies kompensavo apdraustiems asmenims atsižvelgiant į kompensacijos normą SGB V 130a straipsnio 1, 1a, 2, 3, 3a ir 3b dalyse nustatytomis proporcijomis. <…>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

14 *Boehringer Ingelheim Pharma* gamina vaistus ir juos per didmenininkus tiekia vaistinėms; šie tiekimai yra apmokestinami.

15 Kalbant apie (valstybinį) privalomojo sveikatos draudimo sistemą, pažymėtina, kad vaistinės tiekia vaistus apdraustiems asmenims pagal pavyzdinę sutartį su ligonių kasų konfederacija. Vaistai iš pradžių tiekiami ligonių kasoms, o šios juos tiekia apdraustiesiems. Vaistinės ligonių kasoms taiko nuolaidą nuo vaistų kainos. *Boehringer Ingelheim Pharma*, kaip farmacijos įmonė, turi kompensuoti šią nuolaidą vaistinėms arba didmenininkams (jei tarpininkavo didmenininkai). PVM tikslais mokesčių administratorius šią nuolaidą vertina kaip atlygio sumažėjimą.

16 Vis dėlto, kalbant apie vaistus, skirtus privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, pažymėtina, kad juos vaistinės tiekia pagal su šiais asmenimis sudarytas individualias sutartis. Privataus sveikatos draudimo įmonė pati nėra vaistų pirkėja, ji tik kompensuoja jos apdraustiems asmenims patirtas išlaidas, jei šie prašo. Šiuo atveju *Boehringer Ingelheim Pharma* turi suteikti nuolaidą nuo vaistų kainos privataus sveikatos draudimo įmonei. Mokesčių administratorius šios kainos PVM tikslais nevertina kaip atlygio sumažėjimo.

17 2012 m. *Boehringer Ingelheim Pharma* pateikė metinę PVM deklaraciją už 2011 mokestinius metus ir, be kita ko, nurodė apmokestinamuosius sandorius ir atitinkamą apmokestinamąją vertę.

18 Šioje deklaracijoje *Boehringer Ingelheim Pharma* patikslino sandorių, susijusių su privačiu sveikatos draudimu apdraustų asmenų nupirktais vaistais, apmokestinamąją vertę, atimdama jos mokėtinas kompensacijas.

19 Mokesčių administratorius nusprendė, kad nebuvo motyvo, pateisinančio *Boehringer Ingelheim Pharma* apmokestinamosios vertės sumažinimą, kiek tai susiję su kompensacija privataus sveikatos draudimo įmonėms. Todėl reikia nustatyti PVM, mokėtiną remiantis nesumažinta apmokestinamąja verte.

20 *Boehringer Ingelheim Pharma* pareiškė ieškinį *Rheinland-Pfalz Finanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finansų teismas, Vokietija) dėl mokesčių administratoriaus sprendimo, susijusio su kompensacija privataus sveikatos draudimo įmonėms.

21 Ji nurodė, kad privalomojo sveikatos draudimo kasa ir privataus sveikatos draudimo įmonės yra tiekimų grandinės pabaigoje, todėl apmokestinamoji vertė turi būti mažinama abiem atvejais. Jos nuomone, nelabai svarbu, kad kalbama apie taikytą kompensaciją ar kainų sumažinimą, PVM atžvilgiu tai turi būti vertinama vienodai.

22 *Rheinland-Pfalz Finanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finansų teismas, Vokietija) patenkino *Boehringer Ingelheim Pharma* ieškinį ir nusprendė, kad mokesčių administratorius neturėjo atskirti privalomojo sveikatos draudimo kasai taikomo kainų sumažinimo už perkamus vaistus ir kompensacijos, gautos perkant šiuos produktus pagal privatų sveikatos draudimą.

23 Mokesčių administratorius pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) dėl *Rheinland-Pfalz Finanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finansų teismas, Vokietija) sprendimo.

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad jei gamintojas, kuris sutarties pagrindu nėra susijęs su galutiniu vartotoju, tačiau yra sandorių grandinės, kurios pabaigoje yra šis vartotojas, pirmasis narys, taiko šiam galutiniam vartotojui sumažintą kainą, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamoji vertė PVM tikslais turi būti sumažinta šio kainos sumažinimo dydžiu (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktus; 2014 m. sausio 16 d. Sprendimo *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 29 punktą).

25 Jis nurodo, kad Teisingumo Teismas vis dėlto atmetė apmokestinamosios vertės sumažinimo galimybę, kai kelionių agentūra, veikdama kaip tarpininkė, savo iniciatyva ir sąskaita galutiniam vartotojui sumažina kelionių organizatoriaus teikiamos pagrindinės paslaugos kainą (2014 m. sausio 16 d. Sprendimo *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 33 punktas). Teisingumo Teismas šiame sprendime nurodo motyvą, kad kelionių agentūra nėra paslaugų, kurias teikia kelionių organizatorius galutiniam vartotojui, grandinės dalis.

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, Teisingumo Teismo jurisprudenciją reikia suprasti taip, kad dėl nuolaidų, verslininko suteiktų trečiajai šaliai, su kuria jis nėra saistomas sutarties, už verslininko suteiktą paslaugą mokėtino PVM apmokestinamoji vertė sumažėja tik tuomet, kai verslininkas yra sandorių grandinės pradžioje, o teisę į nuolaidą turinti trečioji šalis – šios grandinės pabaigoje. Šiuo atveju nuolaidos, taikomos privataus sveikatos draudimo įmonėms, nesumažina už *Boehringer Ingelheim Pharma* tiekimus mokėtino PVM apmokestinamosios vertės, nes privataus sveikatos draudimo įmonės, gaunančios nuolaidą, nėra šios įmonės vykdomų tiekimų galutiniam vartotojui grandinės dalis.

27 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad su bendruoju vienodo požiūrio principu, numatytu Europos Sąjungos pagrindinių teisų chartijos 20 straipsnyje, nesuderinama tai, kad dėl nuolaidų privataus sveikatos draudimo įmonėms, kitaip negu nuolaidų privalomojo

sveikatos draudimo srityje, apmokestinamoji vertė nemažėja, nors farmacijos įmonė dėl nuolaidų abiem atvejais vienodai patiria finansinę naštą. Tai yra dvi panašios situacijos, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, kokios priežastys pateisiną šį skirtingą požiūrį.

28 Jis primena, kad mokesčių neutralumo principo pažeidimas yra galimas tik tarp konkuruojančių ūkio subjektų, o bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais ūkio subjektų, kurie iš esmės nebūtinai konkuruoja, tačiau kurių padėtis kitais aspektais vis dėlto yra panaši, diskriminacijos būdais (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas; 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 17 punktas). Iš to matyti, kad vienodo požiūrio principas mokesčių srityje nėra tapatus mokesčių neutralumo principui (2013 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-480/10, EU:C:2013:263, 18 punktas).

29 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar vaistus tiekianti farmacijos įmonė, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija (1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) ir atsižvelgdama į Sąjungos teisėje įtvirtintą vienodo požiūrio principą, turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, jeigu:

– ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistinėms,

– vaistinės juos tiekia apdraustiesiems privačiu sveikatos draudimu ir šie tiekimo sandoriai yra apmokestinamieji,

– sveikatos draudikas (privataus sveikatos draudimo įmonė) kompensuoja vaistų įsigijimą jo apdraustiems asmenims ir

– farmacijos įmonė teisės aktu yra įpareigota „sumažinti kainą“ privataus sveikatos draudimo įmonei?“

Dėl prejudicinio klausimo

30 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar atsižvelgiant į principus, Teisingumo Teismo apibrėžtus 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) dėl PVM apmokestinamosios vertės nustatymo, ir į Sąjungos teisės vienodo požiūrio principą, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal nacionalinę teisę farmacijos įmonės privataus sveikatos draudimo įmonei suteikta nuolaida pagal šį straipsnį sumažina šios farmacijos įmonės apmokestinamąją vertę, jei tarpininkaujant didmenininkams vaistai tiekiami vaistinėms, kurios juos tiekia privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o privatus sveikatos draudimas kompensuoja šiems apdraustiesiems vaistų pirkimo kainą.

31 Siekiant atsakyti į šį klausimą, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 73 straipsnį tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina.

32 Taip pat reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį

apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2014 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

33 Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad vienas iš pagrindinių principų, kuriais remiasi PVM sistema, yra neutralumo principas, t. y. kiekvienoje šalyje panašioms prekėms taikoma ta pati mokesčių našta, neatsižvelgiant į gamybos ir prekybos ciklo ilgį (1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 20 punktas).

34 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad farmacijos įmonė pagal nacionalinės teisės aktus turi privačiojo sveikatos draudimo įmonėms taikyti nuolaidas receptiniams vaistams, kurių įsigijimo išlaidas jos visiškai arba iš dalies kompensavo apdraustiems asmenims, atsižvelgiant į kompensacijos normą ir tomis pačiomis proporcijomis, kokios numatytos privalomojo sveikatos draudimo įmonėms. Mokesčių administratorius šio kainos mažinimo nevertina kaip apmokestinamosios vertės sumažėjimo.

35 Dėl šių teisės nuostatų *Boehringer Ingelheim Pharma* galėjo disponuoti suma, atitinkančia vaistų pardavimo kainą, atėmus nuolaidą. PVM direktyvos neatitiktų tai, kad apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, kurį sumokėti turi prievolę farmacijos įmonė, kaip apmokestinamasis asmuo, būtų didesnė nei jos galutinė gauta suma. Jei taip būtų, PVM neutralumo principas apmokestinamųjų asmenų, tarp kurių yra farmacijos įmonė, atžvilgiu būtų pažeistas (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 punktą).

36 Taigi *Boehringer Ingelheim Pharma*, kaip apmokestinamajam asmeniui, taikomą apmokestinamąją vertę turi sudaryti suma, atitinkanti kainą, už kurią ji parduoda vaistus vaistinėms, atėmus privataus sveikatos draudimo įmonėms taikomą nuolaidą, jei šios įmonės kompensuoja savo apdraustiems asmenims perkant šiuos produktus patirtas išlaidas.

37 Teisingumo Teismas 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) 31 punkte nusprendė, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk. 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis, kuri atitinka PVM direktyvos 90 straipsnį, susijusi su įprastai sutartiniais santykiais, tiesiogiai sudarytais tarp dviejų susitariančių šalių, kurie vėliau buvo pakeisti.

38 Vis dėlto šiuo klausimu reikia konstatuoti, pirma, kad šio sprendimo 31 punkte Teisingumo Teismas pažymėjo, kad ši nuostata išreiškia neutralumo principą, todėl jos taikymas nepažeidžia jo įgyvendinimo (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 31 punktą).

39 Antra, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nenumatyta tokio vėlesnio sutartinių santykių pakeitimo tam, kad ši nuostata galėtų būti taikoma. Iš tiesų iš principo ji įpareigoja valstybes nares sumažinti apmokestinamąją vertę kas kartą, kai po sandorio sudarymo apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Be to, niekas nerodo, kad Teisingumo Teismas 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) norėjo apriboti Šeštosios direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies, kuri atitinka PVM direktyvos 90 straipsnį, taikymo sritį. Atvirkščiai, iš bylos, kurioje priimtas šis sprendimas, faktinių aplinkybių matyti, kad nebuvo jokio sutartinių santykių pasikeitimo. Nepaisant to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 11 straipsnio 1 skirsnio 1 dalis yra taikytina (šiuo klausimu žr. 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimo *Freemans*, C-86/99, EU:C:2001:291, 33 punktą).

40 Be to, faktas, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų vaistų tiesioginis gavėjas yra ne privataus sveikatos draudimo įmonė, kuri kompensuoja apdraustiesiems, bet patys apdraustieji, negali nutraukti egzistuojančio atlikto prekių tiekimo ir gauto atlygio tiesioginio ryšio (pagal analogiją žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 35 punktą).

41 Iš tiesų, kai savo išvados 44 ir 45 punktuose nurodė generalinis advokatas, vaistų pirkimo momentu atliekami mokėjimai turi būti laikomi trečiosios šalies sumokėtu atlygiu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsnį, kai tokios trečiosios šalys, t. y. apdraustieji, prašo kompensacijos iš privataus sveikatos draudimo įmonės, o ši įmonė, remiantis nacionalinės teisės aktais, gauna priklausančias nuolaidas iš farmacijos įmonės. Atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, privataus sveikatos draudimo įmonės turi būti laikomos PVM apmokestinamos farmacijos įmonės atliekamo tiekimo galutiniu vartotoju taip, kad mokesčių administratoriaus gauta suma nebūtų didesnė už galutinio vartotojo sumokėtą sumą (šiuo klausimu žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 24 punktą).

42 Taigi svarbu konstatuoti, kad pagrindinėje byloje, turint omenyje, jog apmokestinamasis asmuo negavo dalies atlygio dėl to, kad suteikė nuolaidą privataus sveikatos draudimo įmonėms, iš tiesų buvo kainos sumažinimas po sandorio sudarymo pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

43 Be to, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą nuolaidą reikia konstatuoti, kad ji nustatyta įstatyme ir ją farmacijos įmonės privalo suteikti privataus sveikatos draudimo įmonėms, kurios kompensuoja savo apdraustiesiems jų patirtas išlaidas perkant vaistus. Kaip buvo konstatuota šio sprendimo 35 punkte, tokiomis aplinkybėmis farmacijos įmonė negalėjo laisvai disponuoti visa kaina, gauta parduodant vaistus vaistinėms ar didmenininkams (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, 31 punktą).

44 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503) 28 punkte dėl teisėtos pareigos, susijusios su laimėjimų išmokėjimu bingo žaidime, nusprendė: kadangi kortelių pardavimo kainos dalis, kuri išmokama lošėjams kaip laimėjimai, yra iš anksto nustatyta ir privaloma, ji nelaikytina atlygiu, kurį lošimo organizatorius gavo už suteiktą paslaugą.

45 Kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 42 punkte, nors šiame sprendime Teisingumo Teismas analizavo PVM direktyvos 73 straipsnio aiškinimą, šioje nuostatoje numatytos sąvokos „atlygis“ aiškinimas, kuris buvo pateiktas šiame sprendime, gali būti taikomas ir šios direktyvos 90 straipsnyje vartojamai formuluotei „kai kaina sumažinama“ tiek, kiek ši nuostata, kaip ir šios direktyvos 73 straipsnis, susiję su apmokestinamosios vertės elementais.

46 Atsižvelgiant į minėtus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: atsižvelgiant į principus, Teisingumo Teismo apibrėžtus 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) dėl PVM apmokestinamosios vertės nustatymo, ir į Sąjungos teisės vienodo požiūrio principą, PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal nacionalinę teisę farmacijos įmonės privataus sveikatos draudimo įmonei suteikta nuolaida pagal šį straipsnį sumažina šios farmacijos įmonės apmokestinamąją vertę, jei tarpininkaujant didmenininkams vaistai tiekiami vaistinėms, kurios juos tiekia privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o privatus sveikatos draudimas kompensuoja šiems apdraustiesiems vaistų pirkimo kainą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

Atsižvelgiant į principus, Teisingumo Teismo apibrėžtus 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) dėl PVM apmokestinamosios vertės nustatymo, ir į Sąjungos teisės vienodo požiūrio principą, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal nacionalinę teisę farmacijos įmonės privataus sveikatos draudimo įmonei suteikta nuolaida pagal šį straipsnį sumažina šios farmacijos įmonės apmokestinamąją vertę, jei tarpininkaujant didmenininkams vaistai tiekiami vaistinėms, kurios juos tiekia privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o privatus sveikatos draudimas kompensuoja šiems apdraustiesiems vaistų pirkimo kainą.

Parašai.