

62016CJ0462

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

20. prosinca 2017. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 90. stavak 1. – Smanjenje cijene u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice – Smanjenje oporezivog iznosa – Načela utvrđena u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Rabati odobreni fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja”

U predmetu C-462/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 22. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 17. kolovoza 2016., u postupku

Finanzamt Bingen-Alzey

protiv

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, A. Funke, Steuerberater, i H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

—

za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

—

za vladu Ujedinjene Kraljevine, D. Robertson, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Mantle, barristera,

—

za Europsku komisiju, B.-R. Killmann i R. Lyal, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 11. srpnja 2017.,
donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Bingen-Alzey (porezna uprava Bingen-Alzey, Njemačka) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i farmaceutskog društva Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, u vezi s određivanjem iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji potonji dužuje za poslovnu godinu 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

4

U članku 78. navedene direktive određuje se:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće elemente:

(a)

poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

[...]”

5

Člankom 79. iste direktive propisano je:

„Oporezivi iznos ne uključuje sljedeće elemente:

(a)

smanjenje cijena u vidu popusta za ranije plaćanje;

(b)

cjenovne popuste i rabate koji se odobravaju kupcu i koje on dobiva u vrijeme isporuke;

(c)

iznose koje porezni obveznik prima od kupca, u vidu nadoknade troškova nastalih u ime i za račun kupca, a koje porezni obveznik knjiži u svojim knjigama na prijelaznom računu.

Porezni obveznik mora dostaviti dokaze stvarnog iznosa troška iz točke (c) prvog stavka i ne može odbiti eventualno zaračunati PDV.”

6

U skladu s člankom 90. te direktive:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

Njemačko pravo

7

U članku 10. stavku 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u njegovoj verziji objavljenoj 21. veljače 2005. (BGBl. 2005. I, str. 386.), navodi se:

„Za isporuke i druge usluge (članak 1. stavak 1. točka 1. prva rečenica) te za stjecanje unutar Zajednice (članak 1. stavak 1. točka 5.) promet se izražunava na temelju naknade. Naknada obuhvaća ukupan izdatak korisnika usluge u svrhu primanja usluge, umanjen za porez na promet. U naknadu također ulazi ono što osoba razlikita od korisnika usluge plaća poduzetniku za uslugu. [...]”

8

U članku 17. stavku 1. njemačkog Zakona o porezu na promet, naslovljenom „Promjena oporezivog iznosa”, navodi se:

„U slučaju promjene oporezivog iznosa transakcije oporezive u smislu članka 1. stavka 1. točke 1., poduzetnik koji je obavio tu transakciju mora ispraviti iznos po toj osnovi dugovanog poreza. [...]”

9

Kad je riječ o zdravstvenom osiguranju koje pokrivaju fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja, člankom 2. Fünftes Buch Sozialgesetzbucha (Zakonik o socijalnoj sigurnosti, peta knjiga), u njegovoj verziji od 22. prosinca 2010. (BGBl. 2010. I, str. 2309., u daljnjem tekstu: SGB V), predviđa se:

„1. Fondovi zdravstvenog osiguranja svojim osiguranicima stavljaju na raspolaganje usluge navedene u poglavlju III. u skladu s načelom dobrog upravljanja (članak 12.), pod uvjetom da za te

usluge nisu odgovorni sami osiguranici. Na?ini lije?enja, lijekovi i posebne medicinske terapije nisu isklju?eni. Kvaliteta i djelotvornost usluga moraju odgovarati op?eprihva?enim medicinskim spoznajama i uzeti u obzir medicinski napredak.

2. Osiguranici primaju davanja u naravi ili usluge, osim odstupanja predvi?enih u ovoj knjizi V. ili u knjizi IX. Usluge se na zahtjev tako?er mogu pru?iti u obliku sudjelovanja u „Višenamjenskom osobnom prora?unu”; primjenjuju se odredbe ?lanka 17. stavaka 2. do 4. knjige IX. i Uredbe o prora?unu, u vezi s ?lankom 159. knjige IX. Davanja u naravi i pru?anje usluga predmet su sporazuma koje fondovi zdravstvenog osiguranja sklapaju s pru?ateljima usluga na temelju odredbi poglavlja IV.”

10

U skladu s ?lankom 130.a stavkom 1. SGB?a V:

„Za farmaceutske proizvode koji se izdaju na njihov trošak od 1. sije?nja 2003. fondovi zdravstvenog osiguranja od ljekarni dobivaju rabat od 6 % od prodajne cijene farmaceutskog društva bez PDV?a. Farmaceutska društva moraju ljekarnama nadoknaditi taj rabat. S obzirom na to da se ?lanak 5. odnosi na trgovce na veliko, farmaceutska društva moraju nadoknaditi rabat trgovcima na veliko. Rabat se mora nadoknaditi ljekarnama i trgovcima na veliko u roku od deset dana od dana podnošenja zahtjeva. [...]”

11

Kad je rije? o osobama osiguranima privatnim zdravstvenim osiguranjem, ?lankom 192. Versicherungsvertragsgesetza (Zakon o ugovorima o osiguranju), u njegovoj verziji od 23. studenoga 2007. (BGBl. 2007. I, str. 2631.), naslovljenim „Ugovorna davanja osiguravatelja”, predvi?a se:

„(1) U osiguranju od troškova bolesti osiguravatelj je obvezan u dogovorenim okvirima nadoknaditi troškove lije?enja nastale zbog bolesti ili kao posljedica nesre?e i svih ostalih dogovorenih usluga, uklju?uju?i one vezane uz trudno?u i poro?aj kao i uz preventivne medicinske preglede otkrivanja bolesti na temelju programa koji se primjenjuju zakonom.

[...]”

12

Kad je rije? o osobama koje imaju pravo na naknadu svojih lije?ni?kih troškova na temelju službeni?kog prava, ?lanak 80. Bundesbeamtengesetza (njema?ki zakon o saveznoj javnoj službi), naslovljen „Potpore u slu?aju bolesti, skrbi i ro?enja”, u njegovoj verziji od 14. studenoga 2011. (BGBl. 2011. I, str. 2219.), odre?uje:

„(1) Korisnici potpora su:

1.

Du?nosnici koji imaju pravo na naknadu ili koji su na roditeljskom dopustu,

[...]

(2) U na?elu imaju pravo samo na naknadu nu?nih i ekonomski opravdanih troškova

1.

u slučaju bolesti i skrbi

[...]

(3)

potpore se dodjeljuju u obliku naknade u iznosu od najmanje 50 % izdataka koji mogu biti predmet potpore.

[...]"

13

Sukladno §lanku 1. Gesetza über Rabatte für Arzneimittel (Zakon o rabatima na lijekove), u njegovoj verziji od 22. prosinca 2010. (BGBl. 2010. I, str. 2262.):

„Farmaceutska društva privatnim osiguravajućim društvima i [tijelima koja snose te troškove na temelju službeniškog prava] moraju odobriti rabate za farmaceutske proizvode koji se izdaju samo na liječnički recept i čija se cijena potpuno ili djelomično nadoknađuje osiguranicima ovisno o stopi naknade, u istim razmjerima kao i onima predviđenima §lankom 130.a stavcima 1., 1.a, 2., 3., 3.a i 3.b SGBa V. [...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

14

Boehringer Ingelheim Pharma proizvodi i isporučuje farmaceutske proizvode u okviru oporezivih isporuka ljekarnama posredstvom trgovaca na veliko.

15

Što se tiče sustava (javnog) obveznog zdravstvenog osiguranja, ljekarne isporučuju farmaceutske proizvode osobama koje su osigurane u sklopu okvirnog ugovora sklopljenog s udrugom fondova zdravstvenog osiguranja. Farmaceutski proizvodi isporučuju se u korist fondova zdravstvenog osiguranja koji proizvode stavljaju na raspolaganje osiguranicima. Ljekarne fondovima zdravstvenog osiguranja odobravaju rabat na cijenu farmaceutskih proizvoda. Boehringer Ingelheim Pharma, kao farmaceutsko društvo, taj rabat mora nadoknaditi ljekarnama ili trgovcima na veliko u slučaju njihove intervencije. Za potrebe PDVa porezna uprava rabat smatra smanjenjem naknade.

16

Suprotno tomu, kad je riječ o farmaceutskim proizvodima namijenjenima osobama koje su osigurane privatnim zdravstvenim osiguranjem, ljekarne ih tim osobama isporučuju na temelju pojedinačno sklopljenih ugovora. Društvo privatnog zdravstvenog osiguranja ne kupuje farmaceutske proizvode, nego se ograničava na to da svojim osiguranicima samo nadoknađuje njihove troškove, kad oni to zatraže. U tom slučaju Boehringer Ingelheim Pharma mora društvu privatnog zdravstvenog osiguranja odobriti rabat na cijenu farmaceutskog proizvoda. Porezna uprava taj rabat ne smatra smanjenjem naknade za potrebe PDVa.

17

Tijekom 2012. godine Boehringer Ingelheim Pharma podnijela je godišnju prijavu PDV-a za poslovnu godinu 2011. u kojoj je, među ostalim, navela oporezive transakcije i s njima povezane oporezive iznose.

18

U toj je prijavi Boehringer Ingelheim Pharma ispravila oporezivi iznos za transakcije koje se odnose na farmaceutske proizvode što su ih kupili osiguranici u privatnom zdravstvenom osiguranju, time što je odbila naknade koje je trebala platiti.

19

Porezna uprava smatrala je da ne postoji razlog koji bi opravdao smanjenje oporezivog iznosa društva Boehringer Ingelheim Pharma kad je riječ o naknadama društvima privatnog zdravstvenog osiguranja. Stoga je odredila PDV koji je trebalo platiti na temelju neumanjenog oporezivog iznosa.

20

Boehringer Ingelheim Pharma podnijela je tužbu pred Finanzgerichtom Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Fala-ke, Njemačka) protiv odluke porezne uprave o naknadama društvima privatnog zdravstvenog osiguranja.

21

Navela je da se fond obveznog zdravstvenog osiguranja ili društvo privatnog zdravstvenog osiguranja nalaze na kraju lanca transakcija, tako da se oporezivi iznos u obima slučajevima mora smanjiti. Prema njezinu mišljenju, nije važno jesu li odobrene naknade ili smanjenja cijene, s obzirom na to da se u pogledu PDV-a moraju tretirati na isti način.

22

Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Fala-ke) prihvatio je tužbu društva Boehringer Ingelheim Pharma, odlučivši da porezna uprava nije smjela razlikovati smanjenja cijene odobrena fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja za kupljene farmaceutske proizvode i naknade ostvarene prilikom kupnje navedenih proizvoda u okviru sustava privatnog zdravstvenog osiguranja.

23

Porezna uprava podnijela je Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) reviziju protiv presude Finanzgerichta Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Fala-ke).

24

Sud koji je uputio zahtjev podsjeća da, kada proizvođač proizvoda – koji nije ugovorno vezan s konačnim potrošačem, već je prva karika u lancu transakcija koji završava s konačnim potrošačem – dodjeljuje smanjenje cijene navedenom konačnom potrošaču, primjenom sudske prakse Suda, oporezivi iznos za potrebe PDV-a treba se umanjiti za navedeno smanjenje (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31. i od 16. siječnja 2014., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, t. 29.).

25

Sud koji je uputio zahtjev ističe da je Sud, međutim, odbio smanjiti oporezivi iznos u slučaju u

kojem putniški agent, djeluju li kao posrednik, dodijeli konačnom potrošaču, na vlastitu inicijativu i na vlastiti trošak, smanjenje cijene za osnovnu isporuku koju izvršava organizator putovanja (presuda od 16. siječnja 2014., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, t. 33.). Razlog na koji se Sud poziva u toj presudi jest to da putniški agent nije dio lanca usluga od organizatora putovanja do konačnog potrošača.

26

Prema sudu koji je uputio zahtjev, sudsku praksu Suda treba shvatiti u smislu da smanjenja cijena koja jedan subjekt odobri trećemu s kojim nije u ugovornom odnosu dovode do smanjenja osnovice PDV-a koji se duguje na temelju usluge što ju je taj subjekt pružio samo kada lanac transakcija veže subjekt uz trećeg korisnika rabata. U ovom slučaju rabati u korist društva privatnog osiguranja ne dovode do smanjenja osnovice PDV-a koji se duguje na temelju isporuka što ih je izvršila Boehringer Ingelheim Pharma, s obzirom na to da društva privatnog osiguranja koja uživaju rabat nisu dio lanca usluga od navedenog društva do konačnog potrošača.

27

Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da nije u skladu s općim načelom jednakog postupanja – predviđenim člankom 20. Povelje Europske unije o temeljnim pravima – da, suprotno rabatima u sustavu obveznog zdravstvenog osiguranja, rabati u korist društava privatnog zdravstvenog osiguranja ne dovode do smanjenja oporezivog iznosa, iako je trošak obaju rabata za farmaceutsko društvo isti. Riječ je o usporedivim situacijama i sud koji je uputio zahtjev pita se, dakle, kojim se razlogom objektivno opravdava ta nejednakost u postupanju.

28

Također navodi da, iako povreda načela porezne neutralnosti može postojati samo između gospodarskih subjekata koji se nalaze u tržišnom natjecanju, povredu općeg načela jednakog postupanja mogu obilježavati druge vrste diskriminacije u području poreza koje utječu na gospodarske subjekte koji se međusobno ne nalaze nužno u tržišnom natjecanju, ali se u drugim pogledima ipak nalaze u usporedivoj situaciji (presude od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49. i od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 17.). Iz toga proizlazi da se načelo jednakog postupanja u području poreza ne podudara s načelom porezne neutralnosti (presuda od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 18.).

29

U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Ima li farmaceutsko društvo koje isporučuje farmaceutske proizvode, u skladu sa sudskom praksom Suda (presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije, pravo na smanjenje oporezivog iznosa na temelju članka 90. Direktive o PDV-u ako:

—

te farmaceutske proizvode isporučuje ljekarnama posredstvom trgovaca na veliko,

—

ljekarne izvršavaju oporezive isporuke osiguranicima u privatnom zdravstvenom osiguranju,

—

osiguravatelj troškova liječenja (društvo privatnog zdravstvenog osiguranja) nadoknađuje svojim osiguranicima kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda i

—

farmaceutsko društvo obvezno je na temelju zakona platiti 'rabat' društvu privatnog zdravstvenog osiguranja?"

O prethodnom pitanju

30

Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li – s obzirom na načela koja je Sud utvrdio u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) u vezi s određivanjem oporezivog iznosa PDV-a i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije – članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da rabat koji je farmaceutsko društvo na temelju nacionalnog zakona odobrilo društvu privatnog zdravstvenog osiguranja u smislu tog članka dovodi do smanjenja oporezivog iznosa u korist tog farmaceutskog društva, kad se isporuke farmaceutskih proizvoda izvršavaju posredstvom trgovaca na veliko ljekarnama koje te proizvode isporučuju osobama osiguranima u privatnom zdravstvenom osiguranju koje svojim osiguranicima nadoknađuje kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda.

31

Da bi se odgovorilo na to pitanje, prije svega valja podsjetiti na to da, na temelju članka 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

32

Zatim valja podsjetiti i na to da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u – koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena – obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada nakon zaključenja transakcije nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojem je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od onoga koji je primio porezni obveznik (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22. i navedena sudska praksa).

33

Napokon, Sud je presudio da je jedno od osnovnih načela na kojima se temelji sustav PDV-a neutralnost, u smislu da u svakoj državi slika roba nosi isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca (presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 20.).

U ovom slu?aju iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da farmaceutsko društvo mora na temelju nacionalnog zakonodavstva društvima privatnog zdravstvenog osiguranja za farmaceutske proizvode koji se izdaju samo na lije?ni?ki recept i ?iju su cijenu potonja djelomi?no ili potpuno nadoknadila svojim osiguranicima odobriti rabate, ovisno o stopama naknade, u istim razmjerima kao što su oni predvi?eni za društva obveznog zdravstvenog osiguranja. Porezna uprava takav rabat ne priznaje kao smanjenje oporezivog iznosa.

Isto tako, zbog navedenog zakonodavstva Boehringer Ingelheim Pharma mogla je raspolagati iznosom koji odgovara prodajnoj cijeni tih proizvoda ljekarnama, umanjenom za navedeni rabat. Stoga ne bi bilo u skladu s Direktivom o PDV?u da osnovica na temelju koje se izra?unava PDV koji farmaceutsko društvo duguje kao porezni obveznik bude viša od kona?no primljenog iznosa. Kad bi to bio slu?aj, ne bi se poštovalo na?elo neutralnosti PDV?a u pogledu poreznih obveznika, me?u kojima je i farmaceutsko društvo (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, t. 28.).

Posljedi?no, oporezivi iznos koji se primjenjuje na društvo Boehringer Ingelheim Pharma kao poreznog obveznika mora se utvrditi s obzirom na iznos koji odgovara cijeni po kojoj je ono prodalo farmaceutske proizvode ljekarnama, umanjenom za rabat društvima privatnog zdravstvenog osiguranja kad su potonja svojim osiguranicima nadoknadila troškove koje su snosili kupnjom navedenih proizvoda.

Sud je u to?ki 31. presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400) doista utvrdio da se ?lanak 11. C stavak 1. Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), koji odgovara ?lanku 90. Direktive o PDV?u, odnosi na uobi?ajeni slu?aj ugovornih odnosa koji su izravno uspostavljeni izme?u dviju ugovornih strana, a koji ?e se kasnije izmijeniti.

Me?utim, u tom pogledu kao prvo valja utvrditi da je u istoj to?ki 31. te presude Sud istaknuo da je ta odredba izraz na?ela neutralnosti i da stoga njezina primjena ne može ugroziti ostvarenje navedenog na?ela (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, t. 31.).

Kao drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da ?lanak 90. stavak 1. Direktive o PDV?u ne predvi?a kasniju izmjenu ugovornih odnosa da bi se ta odredba mogla primjenjivati. Naime, ona u na?elu obvezuje države ?lanice da smanje oporezivi iznos svaki put kad, nakon zaklju?enja neke transakcije, porezni obveznik ne primi dio naknade ili cijelu naknadu. Usto, ništa ne navodi na to da je Sud u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400) htio ograni?iti podru?je primjene ?lanka 11. C stavka 1. Šeste direktive, koji odgovara ?lanku 90. Direktive o PDV?u. Nasuprot tomu, iz ?injenica na kojima se temelji predmet u kojem je donesena ta presuda

proizlazi da nije došlo do izmjene ugovornih odnosa. Međutim, Sud je utvrdio da je članak 11. Česte direktive primjenjiv (vidjeti u tom smislu presudu od 29. svibnja 2001., *Freemans*, C-86/99, EU:C:2001:291, t. 33.).

40

Osim toga, činjenica da u glavnom postupku izravni korisnik predmetnih isporuka lijekova nije društvo privatnog zdravstvenog osiguranja koje isplaćuje naknadu osiguranicima, već su to sami osiguranici, nije takve naravi da može prekinuti izravnu povezanost između obavljene isporuke robe i primljene naknade (vidjeti po analogiji presudu od 27. ožujka 2014., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 35.).

41

Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 44. i 45. svojeg mišljenja, plaćanja izvršena u trenutku kupnje farmaceutskih proizvoda moraju se smatrati naknadom koju daje treća strana u smislu članka 73. Direktive o PDV-u kada su ti treći, odnosno osiguranici, zatražili naknadu od društava privatnog zdravstvenog osiguranja i kada su potonja, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, dobila rabat koji im duguje farmaceutsko društvo. Isto tako, s obzirom na okolnosti glavne stvari, društva privatnog zdravstvenog osiguranja moraju se smatrati konačnim potrošačem isporuke koju je izvršilo farmaceutsko društvo koje je porezni obveznik PDV-a na takav način da iznos koji naplati porezna uprava nije viši od iznosa koji plati konačni potrošač (vidjeti u tom smislu presudu od 24. listopada 1996., *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 24.).

42

Posljedično, valja utvrditi da je u glavnom predmetu – s obzirom na to da porezni obveznik nije primio dio naknade zbog rabata koji je odobrio društvima privatnog zdravstvenog osiguranja – doista došlo do smanjenja cijene nakon trenutka u kojem je izvršena transakcija u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

43

Štoviše, kad je riječ o predmetnom rabatu u glavnom predmetu, valja utvrditi da je on određen zakonom i da ga farmaceutska društva obvezno odobravaju društvima privatnog zdravstvenog osiguranja koja su svojim osiguranicima nadoknadila njihove troškove prilikom kupnje farmaceutskih proizvoda. Kao što je to utvrđeno u točki 35. ove presude, farmaceutsko društvo u tim okolnostima nije moglo slobodno raspolagati cijelim iznosom cijene koji je primilo prilikom prodaje svojih proizvoda ljekarnama ili trgovcima na veliko (vidjeti u tom smislu presudu od 19. srpnja 2012., *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, t. 31.).

44

U tom pogledu Sud je u točki 28. presude od 19. srpnja 2012., *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503), koja se odnosi na zakonsku obvezu u vezi s dobicima u igri bingo, utvrdio da se – s obzirom na to da je udio u prodajnoj cijeni listića, koji se igraćima isplaćuje kao dobitak, unaprijed određen te je obvezan – isti ne može smatrati dijelom naknade koju priređivač igre prima za isporuku usluge pružene igraćima.

45

Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 42. svojeg mišljenja, iako je Sud u navedenoj presudi temeljio svoju analizu na tumačenju članka 73. Direktive o PDV-u, tumačenje pojma

„naknada” koje daje ista presuda, predviđenog tom odredbom, može se primijeniti u pogledu izraza „u slučaju [...] smanjenja cijene” koji se navodi u članku 90. navedene direktive, s obzirom na to da i potonja odredba i članak 73. te direktive obrađuju elemente oporezivog iznosa.

46

S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti na način da – s obzirom na načela koja je Sud utvrdio u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) u vezi s određivanjem oporezivog iznosa PDV-a i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije – članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da rabat koji je farmaceutsko društvo na temelju nacionalnog zakona odobrilo društvu privatnog zdravstvenog osiguranja u smislu navedenog članka dovodi do smanjenja oporezivog iznosa u korist tog farmaceutskeg društva, kad se isporuke farmaceutskih proizvoda izvršavaju posredstvom trgovaca na veliko ljekarnama koje te proizvode isporučuju osobama osiguranima u privatnom zdravstvenom osiguranju koje svojim osiguranicima nadoknađuje kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda.

Troškovi

47

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

S obzirom na načela koja je Sud Europske unije definirao u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) u vezi s određivanjem oporezivog iznosa poreza na dodanu vrijednost i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije, članak 90. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da rabat koji je farmaceutsko društvo na temelju nacionalnog zakona odobrilo društvu privatnog zdravstvenog osiguranja u smislu tog članka dovodi do smanjenja oporezivog iznosa u korist tog farmaceutskeg društva, kad se isporuke farmaceutskih proizvoda izvršavaju posredstvom trgovaca na veliko ljekarnama koje te proizvode isporučuju osobama osiguranima u privatnom zdravstvenom osiguranju koje svojim osiguranicima nadoknađuje kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njemački