

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gruodžio 20 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 1 dalis – Kainos sumažinimas valstybių narių nustatytais 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, kurių 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs 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,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingen-Alzey mokes?i? administratorius, toliau – mokes?i? administratorius) ir *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM), kur? ši ?mon? turi sumok?ti už 2011 mokestinius metus, sumos nustatymo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?ias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 78 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamoji vert? apima:

1. mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM;

<...>“

5 Tos pa?ios direktyvos 79 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vert? neapima:

1. kainos sumažinimo taikant nuolaid? už greit? apmok?jim?;

2. tiekimo metu prekes ar paslaugas ?sigyjan?iam asmeniui suteikt? ir jo ?gyt? ?vairi? kain? nuolaid?;

3. sum?, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje ?rašytos ? tarpin? s?skait?.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktišk? pirmosios pastraipos c punkte nurodyt? išlaid? ?rodymus ir negali atskaityti PVM, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas.“

6 Šios direktyvos 90 straipsnyje nurodyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju valstyb?s nar?s gali nukrypti nuo 1 dalies.“

Vokietijos teis?

7 2005 m. vasario 21 d. redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokes?io ?statymas, *BGBI* . 2005 I p. 386) 10 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atlygis yra prek? arba paslaug? ?sigyjan?io asmens i?laidos, kuri? jis patiria prekei arba paslaugai ?sigyti, i?skyrus apyvartos mokest?. ? atlyg? taip pat ?trauktos sumos, kurias kitas asmuo nei ?sigyjantis prek? ar paslaug? sumoka verslininkui u? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?. <...>“

8 Vokietijos apyvartos mokes?io ?statymo 17 straipsnio „Apmokestinamosios vert?s pakeitimas“ 1 dalyje nurodyta:

„1 Jei pasikei?ia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vert?, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, sandor? ?vykd?s verslininkas turi patikslinti u? š? sandor? mok?tin? mokes?io sum?. <...>“

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

„1. Ligoni? kasos apdraustiems asmenims teikia III skyriuje numatytas paslaugas, laikydamosi gero administravimo principo (12 straipsnis), tiek, kiek šios paslaugos nepriskirtinos pa?i? apdraust?j? atsakomybei. Neatmestini special?s gydymo metodai, vaistai ir gydymo priemon?s. Paslaug? kokyb? ir veiksmingumas turi atitikti visuotinai priimtas medicinos žinias ir reikia atsižvelgti ? medicinos pažang?.

2. Apdraustiesiems paprastai mokamos i?mokos nat?ra arba teikiamos paslaugos, atsižvelgiant ? V knygoje ar IX knygoje numatytas i?imtis. Pagal prašym? paslaugos taip pat gali b?ti teikiamos naryst?s „Budget Personnel multi-branche“ forma; taikomos IX knygos 17 straipsnio 2–4 dali?, X knygos, Biudžeto reglamento ir IX knygos 159 straipsnio nuostatos. I?mokos mokamos ir paslaugos teikiamos remiantis ligoni? kas? ir paslaug? teik?j? sudarytais susitarimais pagal IV skyri?.“

10 Pagal SGB V 130a straipsnio 1 dal?:

„Nuo 2003 m. m. sausio 1 d. vaistin?s ligoni? kasoms j? s?skaita pateiktiems vaistams suteikia 6 % nuolaid? nuo farmacijos ?mon?s nustatytos pardavimo kainos be PVM. 5 dalyje numatytiems didmenininkams farmacijos ?mon?s privalo kompensuoti nuolaid?. Nuolaida privalo b?ti kompensuota vaistin?ms ir didmenininkams per dešimt dien? nuo pateikto prašymo. <...>“

11 2007 m. lapkri?io 23 d. redakcijos *Versicherungsvertragsgesetz* (Draudimo sutarties ?statymas d?l priva?iu sveikatos draudimu apdraust? asmen?, *BGBI*. 2007 I, p. 2631) 192 straipsnyje „Draud?jo teikiamos sutartin?s paslaugos“ numatyta:

„(1) Ligos i?laid? draudimo atveju draud?jas, neperžengdamas sutart? rib?, turi kompensuoti d?l ligos ar nelaimingo atsitikimo patirtas gydymo i?laidas ir mok?ti kitas sutartas i?mokas, ?skaitant susijusias su n?štumu ir gimdymu, taip pat su prevencine medicinine lig? profilaktika, atliekama vykdant ?statyme numatytas programas.

<...>“

12 D?l asmen?, kurie turi teis? ? savo medicinos i?laid? kompensacij? pagal valstyb?s

tarnybos teis?, 2011 m. lapkri?io 14 d. redakcijos *Bundesbeamtenengesetz* (Federalinis valstyb?s tarnybos ?statymas, *BGBI.* 2011 I, p. 2219) 80 straipsnyje „Išmokos ligos, slaugos ir gimimo atveju“ nustatyta:

„(1) Išmokas gauna:

1) valstyb?s tarnautojai, turintys teis? ? darbo užmokest? ar esantys t?vyst?s atostogose;

<...>

(2) Iš esm?s išmokas galima gauti tik už b?tinas ir ekonomiškai pagr?stai ?rodytas išlaidas:

1) ligos ir slaugos atveju;

<...>

(3) Išmokos mokamos kompensacijos, sudaran?ios mažiausiai 50% išlaid?, už kurias gali b?ti mokama išmoka, forma.

<...>“

13 Remiantis 2010 m. gruodžio 22 d. redakcijos *Gesttez über Rabatte für Arzneimittel* (?statymas d?l vaist? kain? nuolaid?, *BGBI.* 2010 I, p. 2262) 1 straipsniu:

„Farmacijos ?mon?s priva?iojo sveikatos draudimo ?mon?ms ir [subjektams, padengiantiems šias išlaidas pagal valstyb?s tarnybos teis?] privalo taikyti nuolaidas receptiniams vaistams, kuri? ?sigijimo išlaidas jie visiškai arba iš dalies kompensavo apdraustiems asmenims atsižvelgiant ? kompensacijos norm? SGB V 130a straipsnio 1, 1a, 2, 3, 3a ir 3b dalyse nustatytais proporcijomis. <...>“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

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

15 Kalbant apie (valstybin?) privalomojo sveikatos draudimo sistem?, pažym?tina, kad vaistin?s tiekia vaistus apdraustiems asmenims pagal pavyzdin? sutart? su ligoni? kas? konfederacija. Vaistai iš pradži? tiekiami ligoni? kasoms, o šios juos tiekia apdraustiesiems. Vaistin?s ligoni? kasoms taiko nuolaid? nuo vaist? kainos. *Boehringer Ingelheim Pharma*, kaip farmacijos ?mon?, turi kompensuoti ši? nuolaid? vaistin?ms arba didmenininkams (jei tarpininkavo didmenininkai). PVM tikslais mokes?i? administratorius ši? nuolaid? vertina kaip atlygio sumaž?jimą.

16 Vis d?lto, kalbant apie vaistus, skirtus priva?iu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, pažym?tina, kad juos vaistin?s tiekia pagal su šiais asmenimis sudarytas individualias sutartis. Privataus sveikatos draudimo ?mon? pati n?ra vaist? pirk?ja, ji tik kompensuoja jos apdraustiems asmenims patirtas išlaidas, jei šie prašo. Šiuo atveju *Boehringer Ingelheim Pharma* turi suteikti nuolaid? nuo vaist? kainos privataus sveikatos draudimo ?monei. Mokes?i? administratorius šios kainos PVM tikslais nevertina kaip atlygio sumaž?jimo.

17 2012 m. *Boehringer Ingelheim Pharma* pateik? metin? PVM deklaracij? už 2011 mokestinius metus ir, be kita ko, nurod? apmokestinamuosius sandorius ir atitinkam? apmokestinam?j? vert?.

18 Šioje deklaracijoje *Boehringer Ingelheim Pharma* patikslino sandori?, susijusi? su priva?iu

sveikatos draudimu apdraust? asmen? nupirktais vaistais, apmokestinam?j? vert?, atimdama jos mok?tinas kompensacijas.

19 Mokes?i? administratorius nusprend?, kad nebuvo motyvo, pateisinan?io *Boehringer Ingelheim Pharma* apmokestinamosios vert?s sumažinim?, kiek tai susij? su kompensacija privataus sveikatos draudimo ?mon?ms. Tod?l reikia nustatyti PVM, mok?tin? remiantis nesumažinta apmokestinam?ja verte.

20 *Boehringer Ingelheim Pharma* pareišk? ieškin? *Rheinland-PfalzFinanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finans? teismas, Vokietija) d?l mokes?i? administratoriaus sprendimo, susijusio su kompensacija privataus sveikatos draudimo ?mon?ms.

21 Ji nurod?, kad privalomojo sveikatos draudimo kasa ir privataus sveikatos draudimo ?mon?s yra tiekim? grandin?s pabaigoje, tod?l apmokestinamoji vert? turi b?ti mažinama abiem atvejais. Jos nuomone, nelabai svarbu, kad kalbama apie taikyt? kompensacij? ar kain? sumažinim?, PVM atžvilgiu tai turi b?ti vertinama vienodai.

22 *Rheinland-PfalzFinanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finans? teismas, Vokietija) patenkino *Boehringer Ingelheim Pharma* ieškin? ir nusprend?, kad mokes?i? administratorius netur?jo atskirti privalomojo sveikatos draudimo kasai taikomo kain? sumažinimo už perkamus vaistus ir kompensacijos, gautos perkant šiuos produktus pagal privat? sveikatos draudim?.

23 Mokes?i? administratorius pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas, Vokietija) d?l *Rheinland-PfalzFinanzgericht* (Reino krašto-Pfalco finans? teismas, Vokietija) sprendimo.

24 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas primena, kad jei gamintojas, kuris sutarties pagrindu n?ra susij?s su galutiniu vartotoju, ta?iau yra sandori? grandin?s, kurios pabaigoje yra šis vartotojas, pirmasis narys, taiko šiam galutiniam vartotojui sumažint? kain?, pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? apmokestinamoji vert? PVM tikslais turi b?ti 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 punkt?).

25 Jis nurodo, kad Teisingumo Teismas vis d?lto atmet? apmokestinamosios vert?s sumažinimo galimyb?, kai kelioni? agent?ra, veikdama kaip tarpinink?, savo iniciatyva ir s?skaita galutiniam vartotojui sumažina kelioni? organizatoriaus teikiamos pagrindin?s paslaugos kain? (2014 m. sausio 16 d. Sprendimo *Ibero Tours*, C?300/12, EU:C:2014:8, 33 punktą). Teisingumo Teismas šiame sprendime nurodo motyv?, kad kelioni? agent?ra n?ra paslaug?, kurias teikia kelioni? organizatorius galutiniam vartotojui, grandin?s dalis.

26 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, Teisingumo Teismo jurisprudencij? reikia suprasti taip, kad d?l nuolaid?, verslininko suteikt? tre?iajai šaliai, su kuria jis n?ra saistomas sutarties, už verslininko suteikt? paslaug? mok?tino PVM apmokestinamoji vert? sumaž?ja tik tuomet, kai verslininkas yra sandori? grandin?s pradžioje, o teis? ? nuolaid? turinti tre?ioji šalis – šios grandin?s pabaigoje. Šiuo atveju nuolaidos, taikomos privataus sveikatos draudimo ?mon?ms, nesumažina už *Boehringer Ingelheim Pharma* tiekimus mok?tino PVM apmokestinamosios vert?s, nes privataus sveikatos draudimo ?mon?s, gaunan?ios nuolaid?, n?ra šios ?mon?s vykdom? tiekim? galutiniam vartotojui grandin?s dalis.

27 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad su bendroju vienodo poži?rio principu, numatytu Europos S?jungos pagrindini? teis? chartijos 20 straipsnyje, nesuderinama tai, kad d?l nuolaid? privataus sveikatos draudimo ?mon?ms, kitaip negu nuolaid?

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 kio subjektų, o bendrojo vienodo požiūrio principo pažeidimas mokesčių srityje gali pasireikšti ir kitais kio 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 tvirtintą vienodo požiūrio principą, turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 90 straipsnį, jeigu:

- ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistinams,
- vaistinus 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 įmonės teisės aktu yra pareigota „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 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 vaistinams, 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 tiekiamą prekių ir teikiamą paslaugą apmokestinamąją vertę sudaro viskas, kas sudaro atlygą, 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 vykdžius sandorų atvejais, valstybės narės pareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl

to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumų kiekvieną kartą, kai sudarius sandorą apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamųjų 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 Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktą ir nurodyta jurisprudenciją).

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 punktą).

34 Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad farmacijos įmonė pagal nacionalinės teisės aktus turi privalomojo 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, atitinkanti vaistų pardavimo kainą, atėjus nuolaidai. PVM direktyvos neatitiktų tai, kad apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, kurį sumokėti turi prievolę farmacijos įmonė, kaip apmokestinamasis asmuo, būtų didesnė nei jos galutinai 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, taikoma apmokestinamųjų vertė turi sudaryti suma, atitinkanti kainą, už kurią ji parduoda vaistus vaistinėms, atėjus 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 mokesčių 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 sutartinio santykių pakeitimo tam, kad ši nuostata galėtų būti taikoma. Iš tiesų iš principo ji įpareigoja valstybes nares sumažinti apmokestinamųjų 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 sutartinio 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 nagrinėjami vaistai tiesioginis gavėjas yra ne privataus sveikatos draudimo įmonė, kuri kompensuoja apdraustiesiems, bet patys apdraustieji, negali nutraukti egzistuojančio atlikto prekės 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 įmonė 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 suteiktą 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 jai farmacijos įmonės privalo suteikti privataus sveikatos draudimo įmonėms, kurios kompensuoja savo apdraustiesiems į patirtas išlaidas perkant vaistus. Kaip buvo konstatuota šio sprendimo 35 punkte, tokiomis aplinkybomis 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 teisėtose pareigos, susijusios su laimėjimu išmokėjimu bingo žaidime, nusprendė: kadangi kortelių pardavimo kainos dalis, kuri išmokama lošėjams kaip laimėjimai, yra iš anksto nustatyta ir privaloma, ji nelaikytina atlygiu, kurio 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 formulutei „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 Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) dėl PVM apmokestinamosios vertės nustatymo, ir į Sąjungos teisės vienodo požirio 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 pagrindinis 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 Sprendime *Elida Gibbs* (EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai) dėl PVM apmokestinamosios vertės nustatymo, ir į Sąjungos teisės vienodo požirio 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 ūmonių privataus sveikatos draudimo ūmonei suteikta nuolaida pagal šį straipsnį sumažina šios farmacijos ūmonių apmokestinamąją vertę, jei tarpininkaujant didmenininkams vaistai tiekiami vaistinėms, kurios juos tiekia privačių sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o privatus sveikatos draudimas kompensuoja šiems apdraustiesiems vaistų pirkimo kainą.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.