

62019CJ0802

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. märts 2021 (*1)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 90 lõige 1 – Maksustatava väärtuse vähendamine – 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) määratletud põhimõtted – Ravimite tarne – Allahindluse võimaldamine – Hüpoteetiline eelotsuse küsimus – Eelotsusetaotluse vastuvõetamatus

Kohtuasjas C-802/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 6. juuni 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. oktoobril 2019, menetluses

Firma Z

versus

Finanzamt Y,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Kumin, kohtunikud T. von Danwitz ja P. G. Xuereb (ettekandja),

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Firma Z, esindaja: Rechtsanwalt A. Erdbrügger,

—

Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja R. Pethke, hiljem R. Pethke,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, ja parandus ELT 2007, L 335, lk 60), artikli 90 lõike 1 ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud ettevõtja Firma Z, kes tegeleb ravimite postimüügiga Madalmaades, ja Finanzamt Y (Saksamaa maksuhaldur Y) vahelises kohtuvaidluses maksustatava väärtuse vähendamise üle juhul, kui inimintervishoius kasutatavate retseptiravimite tarnimisel Madalmaadest Saksamaale on tehtud allahindlusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3

Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktides a ja b on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a)

kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

b)

kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

i)

maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;

[...]“.

4

Nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1 on sätestatud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine.“

5

Sama direktiivi artiklis 20 on ette nähtud:

„Kaupade ühendusesisene soetamine“ on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.

[...]“.

6

Direktiivi 2006/112 artikli 33 lõikes 1 on sätestatud:

„Erandina artiklist 32 käsitatakse tarnija või tema eest tegutseva isiku poolt muust liikmesriigist kui lähetamise või veo sihtliikmesriigist lähetatud või veetud kaupade tarnekohana kohta, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus, kui on täidetud järgmised tingimused:

a)

kaubatarne tehakse maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kelle kaupade ühendusesisesed soetamised ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, või muule mittemaksukohustuslasele;

b)

tarnitud kaubad ei ole uued veovahendid ega kaubad, mille tarnija või tarnija eest tegutsev isik tarnib pärast kokkupanekut või paigaldamist, millega kas kaasneb või ei kaasne katsetamine.“

7

Direktiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

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

8

Sama direktiivi artiklis 83 on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral määratakse maksustatav väärtus kindlaks samade näitajate põhjal, mida 2. peatüki kohaselt kasutatakse maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks samade kaupade liikmesriigi territooriumil toimuva tarne puhul. [...]“.

9

Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 on ette nähtud:

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

10

Direktiivi artikli 138 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

Saksamaa õigus

Käibemaksualased õigusnormid

11

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (BGBl. 2005 I, lk 386) (edaspidi „UStG“) § 1 lõike 1 punktide 1 ja 5 kohaselt maksustatakse käibemaksuga:

„1) kauba tarnimine või muu soorituse tegemine ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames tasu eest Saksamaa territooriumil,

[...]

5) ühendusesisene soetamine tasu eest riigi territooriumil.“

12

UStG § 1a lõikes 1 on sätestatud:

„Ühendusesisese soetamisega tasu eest on tegemist siis, kui on täidetud järgmised tingimused:

1)

kaup viiakse seoses kaubatarnega ostjale (soetajale) ühe liikmesriigi territooriumilt teise liikmesriigi territooriumile [...],

2)

soetaja on

a)

ettevõtja, kes soetab kauba oma majandustegevuse tarbeks või

b)

juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuse tarbeks, ja

3)

kauba tarnimine soetajale

a)

toimub ettevõtja poolt tasu eest tema majandustegevuse raames [...]

[...]“.

13

UStG § 17 lõike 1 esimene lause näeb ette:

„Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasumisele kuuluvat maksusummat korrigeerima.“

Ravikindlustust käsitlevad õigusnormid

14

Sotsiaalkindlustusseadustiku viienda osa (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (BGBl. 2011 I, lk 2983) § 2 näeb ette:

„1. Haigekassad teevad nendega ravikindlustuslepingu sõlminud isikutele kättesaadavaks III peatükis ette nähtud teenused kooskõlas hea halduse põhimõttega (§ 12), kui sellised teenused ei kuulu kindlustatud isikute omavastutuse alla.

2. Kindlustatud isikutele osutatakse teenuseid üldjuhul mitterahaliste hüvitiste ja teenustena, kui seadustiku käesolevas osas või IX osas ei ole ette nähtud teisiti. [...] Mitterahaliste hüvitiste andmise ja teenuste osutamise kohta sõlmivad haigekassad teenuse osutajatega lepingud vastavalt IV peatüki sätetele.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15

Firma Z on apteek, mis 2013. aastal tarnis Madalmaadest Saksamaale arstiretsepti alusel väljastatavaid ravimeid. Ravimid lähetati esiteks kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutele ja teiseks eraravikindlustusega hõlmatud isikutele. Vastuseks küsimustikule nende terviseprobleemide kohta maksis Firma Z huvitatud isikutele teatava summa „hüvitist“.

16

Kui Firma Z tarnis ravimeid, mida väljastatakse ainult arstiretsepti alusel, isikutele, kes on hõlmatud eraravikindlustusega, siis oli ta seisukohal, et ta oli sõlminud nende isikutega neid ravimeid puudutavad müügilepingud ja tarnis neid otse neile. Ta leidis direktiivi 2006/112 artiklis 33 ja liikmesriigi õiguses ette nähtud postimüügi eeskirjade alusel, et need tarned on Saksamaal maksustatavad. Ta leidis samuti, et nimetatud isikutele makstud hüvitise summa tõi kaasa maksustatava väärtuse vähenemise vastavalt UStG § 17 lõikele 1. Põhikohtuasja ese ei ole see, kuidas maksustada neid tarneid eraravikindlustusega hõlmatud isikutele ja vabamüügis toodete tarneid nimetatud isikutele või kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutele müügilepingute alusel, mille Firma Z oli sõlminud otse nimetatud isikutega.

17

Kui Firma Z tarnis ravimeid, mida väljastatakse ainult arstiretsepti alusel, isikutele, kes on hõlmatud kohustusliku ravikindlustusega, tegi ta esiteks sotsiaalkindlustusõiguse alusel arvestuse riiklike haigekassadega ja teiseks arvas asjaomastele isikutele makstud hüvitise summa maha osamaksest, mille nad pidid tellitud ravimi eest tasuma. Nende tarnete osas leidis Firma Z, et alates 1. oktoobrist 2013 asus tarnekoht Madalmaades ja et ta võib seal tugineda ühendusesisestele tarnetele ette nähtud käibemaksuvabastusele. Riiklikud haigekassad pidid aga vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktile i tasuma nendelt soetustelt käibemaksu Saksamaal. Lisaks leidis Firma Z, et hüvitise summa, mida makstakse kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutele, tõi vastavalt UStG § 17 lõikele 1 kaasa Saksamaal eraravikindlustusega hõlmatud isikutele tehtud tarnetega seotud maksustatava väärtuse vähenemise, ning ta korrigeeris seda vastavalt.

18

Kuna maksuhaldur Y neid seisukohti ei järginud, koostas ta maksuotsuse. Kuna Firma Z vaie selle maksuotsuse peale jäeti rahuldamata, esitas ta kaebuse Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa).

19

Finanzgericht (maksukohus) jättis kaebuse rahuldamata põhjendusel, et kuna tarne riiklikele haigekassadele ei ole maksustatav, siis ei ole võimalik maksustatavat väärtust vähendada. Kohus leidis, et puudub õiguslik alus, mille kohaselt Firma Z võiks olla õigus käibemaksu osalisele tagastamisele.

20

Kuna Firma Z leidis, et 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuse Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) kohaselt on tal õigus vähendada maksustatavat väärtust saadud tasu vähenemise tõttu, esitas ta Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).

21

Eelotsusetaotluse esitanud kohus osutab, et arvestades 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsust Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) ja 16. jaanuari 2014. aasta kohtuotsust Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29), tuleb kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga juhul, kui toote valmistaja, kes ei ole lõpptarbijaga lepinguliselt seotud, kuid on esimene lüli tarbijaga lõppevas tehinguteahelas, teeb lõpptarbijale allahindlust, käibemaksuga maksustatavat väärtust selle allahindluse võrra vähendada.

22

Ta märgib, et Euroopa Kohus on siiski leidnud, et maksustatavat väärtust ei tule vähendada, kui reisibüroo, kes tegutseb vahendajana, teeb lõpptarbijale omal algatusel ja oma vahenditest reisikorraldaja pakutud vahendatavast teenusest hinnaalandusi (16. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 33).

23

Ta osutab ühtlasi, et Euroopa Kohus on selgitanud, et riigisisese õiguse alusel ravimitootja tehtud

hinnaalandus eraravikindlustuse andjale toob direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 tähenduses kaasa maksustatava väärtuse vähendamise selle ravimitootja jaoks, kui hulgimüüjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes tarnivad neid kindlustatud isikutele, kes on sõlminud eraravikindlustuslepingu neile ravimite ostuhinna hüvitava eraravikindlustuse andjaga (20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 46).

24

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on vaja selgitada mõistet „tehinguahel“, mis algab hinnaalanduse teinud isikuga, käesoleval juhul Firma Z-ga ja lõpeb seda saava isikuga ehk kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutega. Tekib küsimus, kas kõik selle ahela tehingud peavad direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 kohaselt kuuluma käibemaksu kohaldamisalasse, et oleks võimalik vähendada maksustatavat väärtust, nagu on ette nähtud selle direktiivi artikli 90 lõikes 1.

25

Ta märgib sellega seoses, et neutraalsuse põhimõtte nõuab, et igas riigis oleks ühesugustel kaupadel sama maksukoormus sõltumata tootmis- ja turustusketi pikkusest (24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 20, ja 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 33). Seetõttu määravad tema arvates tootmis- ja turustusketi pikkuse kindlaks tehingud, mis kuuluvad direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 kohaselt käibemaksu kohaldamisalasse.

26

Lisaks leiab ta, et vaidluse raames, mis päädis 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsusega Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), vähendas hinnaalandus eraõiguslike ravikindlustusandjate kulusid ja seega nende kulusid, kes pidid kandma ravimite maksustatavaid soetamiskulusid, ent see ei ole nii tema menetluses olevas kohtuasjas, kuna kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutele tehtud hinnaalandused ei mõjuta vähimalgi määral kulusid, mida peavad kandma riiklikud haigekassad.

27

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud ka küsimus, kas riigi territooriumil tehtud tehinguid ja siseturul tehtavaid tehinguid koheldakse võrdselt.

28

Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas apteegil, kes tarnib ravimeid riiklikule haigekassale, on ravikindlustusega liitunud isikutele tehtava hinnaalanduse alusel, tuginedes 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsusele Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), õigus vähendada käibemaksu arvutamisel aluseks võetavat maksustatavat väärtust?

2.

Kui vastus on jaatav: Kas neutraalse maksustamise ja siseturul võrdse kohtlemise põhimõtetega

on vastuolus, kui liikmesriigi residendist apteek saab käibemaksu arvutamisel aluseks võetavat maksustatavat väärtust vähendada, kuid teise liikmesriigi residendist apteek, kelle ühendusesisesed tarned liikmesriigi riiklikule haigekassale on maksuvabad, seda teha ei saa?”

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

29

Saksamaa valitsus väidab, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna esitatud küsimused ei oma põhikohtuasja lahendamise seisukohast tähtsust ja on hüpoteetilised.

30

Saksamaa valitsus kordab, et vaidlust ei ole selles, et põhikohtuasjas arutusel olevad tarned on ühendusesisesed tarned ja et need olid direktiivi 2006/112 alusel käibemaksust vabastatud lähteliikmesriigis, st Madalmaades. Järelikult, kuna nende tarnete puhul maksustatavat väärtust ei ole, on selle väärtuse vähendamine direktiivi artikli 90 alusel võimalu. Sellega seoses osutab Saksamaa valitsus samuti, et põhikohtuasjas ei vähendanud Firma Z tema poolt riiklikule haigekassale tehtud tarnete puhul maksustatavat väärtust, vaid vähendas maksustatavat väärtust eraravikindlustusega hõlmatud isikutele tehtud tarnete puhul, kuigi sellel maksustataval väärtusel ei olnud mingit seost riiklikule haigekassale tehtud tarnetega.

31

Saksamaa valitsuse arvates puudutab küsimus, kas maksustatava väärtuse vähendamine on võimalik, üksnes olukorda, mis on seotud Saksamaal asuvate apteekidega, kus ravimite tarne ei ole maksust vabastatud, vaid see on maksustatav, mis aga ei oma põhikohtuasja lahendamisel tähtsust.

32

Igal juhul keelavad Saksa õigusnormid riigi territooriumil asuvatel apteekidel teha hinnaalandusi ravimite puhul.

33

Firma Z leiab samuti, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuna tema ja kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikute vahel on otsene tarnesuhe. Järelikult vähendavad hinnaalandused otseselt maksustatavat väärtust ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaks küsimust ei oma asjas tähtsust, samas kui enne tuleb analüüsida küsimust, millist laadi suhted on Firma Z ja nende isikute vahel.

34

Olgu märgitud, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale on ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames üksnes asja menetleval ja selles tehtava lahendi eest vastutaval liikmesriigi kohtul õigus kohtuasja eripära arvesse võttes hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Seega, kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus üldjuhul kohustatud otsuse tegema (24. novembri 2020. aasta kohtuotsus Openbaar Ministerie (dokumentide võltsimine), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

Sellest järeldub, et eeldatakse, et liidu õigust puudutavad küsimused on asjakohased. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (24. novembri 2020. aasta kohtuotsus Openbaar Ministerie (dokumentide võltsimine), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi seoses direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 tõlgendamise ja kohaldamisega selles osas, mis puudutab liikmesriigis asuva apteegi õigust vähendada maksustatavat väärtust, kui ta esiteks tarnib ravimeid teises liikmesriigis riiklikule haigekassale, kusjuures see tehing kuulub selles liikmesriigis käibemaksu kohaldamisalasse, ja kui ta teiseks teeb allahindluse selle haigekassaga liitunud isikule, kellele ravim tarnitakse teise tarne raames, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Selles osas on eelotsusetaotluse esitanud kohus piisavalt ja täpselt esile toonud põhikohtuasja aluseks olevad faktilised asjaolud ja põhikohtuasja õigusliku raamistiku, millest nähtub, et esitatud küsimused ei ole hüpoteetilised.

Lisaks, mis puudutab Firma Z-i argumente, siis tuleb esile tuua, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, et eelkõige ravikindlustust käsitleva riigisisese õiguse seisukohast ei olnud tal kahtlusi vaidlusaluste teenuste osutamisega seotud õigussuhete laadi osas. Sellega seoses tuleb arvestada, et vastavalt ELTL artiklile 267, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel jaotusel, kuulub faktiliste asjaolude hindamine liikmesriigi kohtu pädevusse. Euroopa Kohus on pädev otsustama üksnes Euroopa Liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle liikmesriigi kohtu esitatud faktilistest asjaoludest. Seevastu on riigisiseste õigusnormide tõlgendamine üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses. Samuti on eelotsusemenetluse raames Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste eseme määratlemine üksnes liikmesriigi kohtu pädevuses. Euroopa Kohus ei saa ühe põhikohtuasja poole taotlusel käsitleda küsimust, mida liikmesriigi kohus ei ole talle esitanud (vt selle kohta 7. oktoobri 2013. aasta kohtumäärus Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, punkt 11, ja 11. juuni 2015. aasta kohtuotsus Berlington Hungary jt, C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 48).

Siit järeldub esiteks, et liidu õiguse tõlgendus, mida käesoleval juhul taotletakse, on seotud põhikohtuasja esemega, ja teiseks, et esitatud küsimused ei ole hüpoteetilised, ilma et oleks vaja analüüsida küsimust, millist laadi suhe oli Firma Z ja kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikute vahel.

Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Esimene küsimus

Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuses Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) Euroopa Kohtu määratletud põhimõtteid arvestades tuleb direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asuv apteek võib oma maksustatavat väärtust vähendada, kui ta teeb selles liikmesriigis käibemaksust vabastatud ühendusesiseseid ravimitarneid teises liikmesriigis asuvale riiklikule haigekassale ja teeb seal kindlustatud isikutele allahindluse.

41

Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõikes 1 on selle kohta ette nähtud, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

42

Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja asjaoludel koosneb vaidlusaluste ravimite müük kahest tarnest, millest ühe teeb apteek riiklikule haigekassale ja teise haigekassa oma kindlustatud isikutele. Ühest küljest on esimene tarne ühendusesisene tarne, mis on direktiivi 2006/112 artikli 138 lõike 1 kohaselt Madalmaades maksust vabastatud. Seega on riiklikul haigekassal juriidilise isikuna direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i alusel kohustus tasuda sellelt tarnele vastavalt soetuselt käibemaksu. Teisest küljest ei kuulu riikliku haigekassa poolt oma kindlustatud isikutele tehtav teine tarne käibemaksu kohaldamisalasse direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

43

Kuna Firma Z ei ole maksustatavat väärtust, mida saaks korrigeerida, siis tuleb tõdeda, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 kohaldamise tingimused ei ole täidetud.

44

Lisaks nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et Firma Z kavatses tänu hinnaalandusele, mida ta tegi kohustusliku ravikindlustusega hõlmatud isikutele, vähendada oma maksustatavat väärtust seoses tarnetega erakindlustusega kaetud isikutele. Nagu aga õigesti märkisid nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Euroopa Komisjon, on ühe tehingu maksustatava väärtuse vähendamine mahaarvamise teise tehingu maksustatava väärtuse arvutamisel ühise käibemaksusüsteemi raames välistatud.

45

Mis puudutab 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsust Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), siis olgu märgitud, et Euroopa Kohus selgitas selles otsuses, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tuleb juhul, kui toote valmistaja, kes ei ole lõpptarbijaga lepinguliselt seotud, kuid on esimene lüli tarbijaga lõppevas tehinguteahelas, teeb lõpptarbijale allahindlust, käibemaksuga maksustatavat väärtust vähendada (16. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29).

46

Euroopa Kohus täpsustas, et kui see oleks teisiti, nõuaks maksuhaldur käibemaksuna sisse suurema summa, kui lõpptarbija tegelikult tasus, ja seda maksukohustuslase kulul (24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 31).

47

Kuna aga Firma Z?l, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 43, ei ole maksustatavat väärtust, mida saaks korrigeerida, ja kuna direktiivi 2006/112 artikli 90 lõike 1 kohaldamise tingimused ei ole seega täidetud, siis ei ole sellistel tingimustel võimalik analüüsida tehinguahela olemasolu 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsuse Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) tähenduses.

48

Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asuv apteek ei saa oma maksustatavat väärtust vähendada, kui ta teeb selles liikmesriigis käibemaksust vabastatud ühendusesiseseid ravimitarneid teises liikmesriigis asuvale riiklikule haigekassale ja teeb seal kindlustatud isikutele allahindluse.

Teine küsimus

49

Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

50

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asuv apteek ei saa oma maksustatavat väärtust vähendada, kui ta teeb selles liikmesriigis käibemaksust vabastatud ühendusesiseseid ravimitarneid teises liikmesriigis asuvale riiklikule haigekassale ja teeb seal kindlustatud isikutele allahindluse.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: saksa.