

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. ožujka 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 90. stavak 1. – Smanjenje oporezivog iznosa – Načela utvrđena u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Isporuka lijekova – Odobrenje rabata – Hipotetska narav prethodnog pitanja – Nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku”

U predmetu C-802/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 6. lipnja 2019., koju je Sud zaprimio 31. listopada 2019., u postupku

Firma Z

protiv

Finanzamt Y,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Kumin, predsjednik vijeća, T. von Danwitz i P. G. Xuereb (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo Firma Z, A. Erdbrügger, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i R. Pethke, a zatim R. Pethke u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

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.) i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Firma Z, poduzetnika koji u Nizozemskoj obavlja djelatnost prodaje lijekova poštom, i Finanzamta Y (porezna uprava Y, Njemačka), u vezi

sa smanjenjem oporezivog iznosa u slu?aju rabata na cijene lijekova za humanu primjenu koji se izdaju na recept i koji se isporu?uju iz Nizozemske u Njema?ku.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s ?lankom 2. stavkom 1. to?kama (a) i (b) Direktive 2006/112:

„Sljede?e transakcije podliježu PDV?u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države ?lanice u zamjenu za pla?anje;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju odre?ene države ?lanice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuze?e za mala poduze?a iz ?lanaka od 282. do 292. i koji nije obuhva?en ?lancima 33. ili 36.;

[...]”

4 ?lanak 13. stavak 1. navedene direktive odre?uje:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, ?ak i u slu?aju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili pla?anja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Me?utim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do zna?ajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slu?aju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv.”

5 ?lanak 20. te direktive propisuje:

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ zna?i stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stje?e robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stje?e robu, u državi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe po?inje.

[...]”

6 ?lanak 33. stavak 1. Direktive 2006/112 odre?uje:

„Iznimno od odredaba ?lanka 32., mjestom isporuke robe ?iju otpremu ili prijevoz izvršava dobavlja? ili netko drugi u njegovo ime iz države ?lanice koja nije ona u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, smatra se mjesto gdje je roba smještena u vrijeme kad otprema ili prijevoz robe kupcu završava, ukoliko su ispunjeni sljede?i uvjeti:

(a) isporuka robe obavlja se za poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik a nije stjecanje robe u Zajednici ne podliježe plaćanju PDV-a u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;

(b) isporučena roba nije niti novo prijevozno sredstvo niti roba koju isporučuje dobavljač ili se isporučuje u ime dobavljača, nakon montaže ili instalacije, s ili bez pokusnog rada.”

7 Članak 73. navedene direktive glasi kako slijedi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka 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.”

8 U skladu s člankom 83. te direktive:

„U pogledu stjecanja robe unutar Zajednice, oporezivi iznos utvrđuje se na osnovu istih čimbenika koji se koriste u skladu s poglavljem 2. za utvrđivanje oporezivog iznosa za isporuku iste robe na teritoriju dotične države članice. [...]”

9 Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„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.”

10 Članak 138. stavak 1. te direktive određuje:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”

Njemačko pravo

Pravo u području PDV-a

11 U skladu s člankom 1. stavkom 1. točaka 1. i 5. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku (BGBl. 2005. I, str. 386.) (u daljnjem tekstu: UStG), slijedeće transakcije podliježu PDV-u:

„1) isporuke i druge usluge koje poduzetnik u okviru svojeg poslovanja obavlja uz naknadu na državnom području,

[...]

5) stjecanje unutar Zajednice obavljeno uz naknadu na državnom području.”

12 Članak 1.a stavak 1. UStG-a propisuje:

„Stjecanje robe uz naknadu unutar Zajednice postoji ako su ispunjeni slijedeći uvjeti:

1) roba prelazi, u okviru isporuke kupcu (stjecatelju), s državnog područja jedne države članice na državno područje druge države članice [...]

2) stjecatelj je

a) poduzetnik koji robu stječe za svoje poduzeće, ili

b) pravna osoba koja nema svojstvo poduzetnika ili koja robu ne stječe za svoje poduzeće, i

3) isporuku stjecatelju

a) obavlja poduzetnik uz naknadu u okviru svojeg poslovanja [...]

[...]"

13 §lanak 17. stavak 1. prva rečenica UStG-a predviđa:

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

Pravo zdravstvenog osiguranja

14 §lanak 2. Fünftes Buch Sozialgesetzbucha (Zakonik o socijalnoj sigurnosti, peta knjiga), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (BGBl. 2011. I, str. 2983.) glasi:

„1. Fondovi zdravstvenog osiguranja na raspolaganje svojim osiguranicima stavljaju usluge navedene u trećem poglavlju u skladu s načelom dobrog upravljanja (§lanak 12.), pod uvjetom da za te usluge nisu odgovorni sami osiguranici.

2. Osiguranici primaju davanja u naravi ili usluge, osim ako u ovoj knjizi ili u devetoj knjizi nije drukčije određeno. [...] Pružanje usluga u naravi i u obliku usluga predmet je sporazuma koje su sklopili fondovi zdravstvenog osiguranja s pružateljima usluga u skladu s odredbama četvrtog poglavlja.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Društvo Firma Z je ljekarna koja je 2013. iz Nizozemske u Njemačku isporučila lijekove izdane na liječnički recept. Ti su lijekovi otpremljeni, s jedne strane, osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje i, s druge strane, osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje. Društvo Firma Z je za odgovor na upitnik o bolesti od koje su bolovale zainteresiranim osobama isplatilo određeni iznos na ime „naknade”.

16 Kada je društvo Firma Z isporučivalo lijekove izdane samo na liječnički recept osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje, smatralo je da je s tim osobama sklopilo ugovore o prodaji tih lijekova i da je obavilo isporuku izravno tim osobama. Smatralo je, oslanjajući se na pravila koja uređuju prodaju poštom iz §lanka 33. Direktive 2006/112 i nacionalnog prava, da su te isporuke bile oporezive u Njemačkoj. Također je smatralo da iznos naknade isplaćene navedenim osobama dovodi do smanjenja oporezivog iznosa u skladu s §lankom 17. stavkom 1. UStG-a. Oporezivanje navedenih isporuka osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje i oporezivanje isporuka proizvoda u slobodnoj prodaji tim osobama ili osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje na temelju ugovora o prodaji koje je društvo Firma Z izravno sklopilo s navedenim osobama nisu predmet glavnog postupka.

17 Kada je društvo Firma Z isporučivalo lijekove izdane samo na liječnički recept osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje, ono je, s jedne strane, izvršilo obračun s fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja na temelju prava o socijalnom osiguranju i, s druge strane,

dodalo iznos naknade isplaćene predmetnim osobama na udio koji one moraju platiti za naruženi lijek. Za te isporuke društvo Firma Z smatralo je da je od 1. listopada 2013. mjesto isporuke bilo u Nizozemskoj i da se u njoj može pozvati na izuzeće od PDV-a predviđeno za isporuke unutar Zajednice. Fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja morali su pak platiti PDV na ta stjecanja u Njemačkoj na temelju članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke i. Direktive 2006/112. Osim toga, društvo Firma Z smatralo je da iznos naknade isplaćene osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje, u skladu s člankom 17. stavkom 1. UStG-a, dovodi do smanjenja oporezivog iznosa koji se odnosi na isporuke izvršene u Njemačkoj osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje te je na temelju toga izvršilo ispravak.

18 Budući da porezna uprava Y nije slijedila taj pristup, donijela je rješenje o ponovnom obračunu poreza. Nakon što je odbijen prigovor društva Firma Z protiv tog rješenja, ono je podnijelo tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njemačka).

19 Finanzgericht (Financijski sud) odbio je tu tužbu s obrazloženjem da, s obzirom na to da isporuka obveznim fondovima zdravstvenog osiguranja nije bila oporeziva, nije bilo moguće smanjiti oporezivi iznos. Presudio je da ne postoji nikakva pravna osnova na kojoj društvo Firma Z može temeljiti pravo na djelomičan povrat PDV-a.

20 Smatrajući da je, prema presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), imalo pravo na smanjenje oporezivog iznosa zbog smanjenja svoje naknade, društvo Firma Z podnijelo je Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka) reviziju protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud).

21 Sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da, s obzirom na presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) i presudu od 16. siječnja 2014., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, t. 29.), oporezivi iznos za potrebe PDV-a, 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, treba, u skladu sa sudskom praksom Suda, umanjiti za navedeno smanjenje.

22 Sud koji je uputio zahtjev isti je da je Sud međutim odbio smanjiti oporezivi iznos u slučaju u kojem putnički agent, djelujući 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.).

23 Također isti je da je Sud presudio da 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 farmaceutskog društva, kad se isporuke farmaceutskih proizvoda izvršavaju posredstvom trgovaca na veliko ljekarnama koje te proizvode isporučuju osobama osiguranim u privatnom zdravstvenom osiguranju koje svojim osiguranicima nadoknađuje kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda (presuda od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 46.).

24 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, potrebno je pojasniti pojam „lanac transakcija”, koji započinje s osobom koja odobrava rabat, u ovom slučaju društvo Firma Z, i završava s osobom koja ga prima, odnosno osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje. Postavlja se pitanje trebaju li sve transakcije u tom lancu biti obuhvaćene područjem primjene PDV-a na temelju članka 2. stavka 1. Direktive 2006/112 kako bi se moglo smanjiti oporezivi iznos predviđen člankom 90. stavkom 1. te direktive.

25 U tom pogledu podsjeća da načelo neutralnosti zahtijeva da u svakoj državi slična roba nosi

isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca (presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 20. i od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 33.). Slijedom toga, prema njegovu mišljenju, duljina tog lanca proizvodnje i distribucije određuje se na temelju transakcija koje su, na temelju članka 2. stavka 1. Direktive 2006/112, obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

26 Osim toga, smatra da je u okviru spora u kojem je donesena presuda od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), ukinak rabata bio smanjenje troškova društava privatnog zdravstvenog osiguranja, a time i troškova onih koji bi trebali snositi teret oporezivog stjecanja lijekova, što nije slučaj u predmetu koji se pred njim vodi, s obzirom na to da rabat odobren osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje nema nikakav ukinak na troškove koje trebaju snositi fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja.

27 Sud koji je uputio zahtjev također se pita o jednakom postupanju s transakcijama izvršenima na državnom području i onima izvršenima na unutarnjem tržištu.

28 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ima li ljekarna koja isporučuje farmaceutske proizvode fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja zbog rabata koji odobrava osobama koje imaju zdravstveno osiguranje pravo na smanjenje oporezivog iznosa na temelju presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs Ltd. (C-317/94, EU:C:1996:400)?

2. U slučaju potvrdnog odgovora: protivi li se načelima neutralnosti i jednakog postupanja na unutarnjem tržištu činjenica da ljekarna u tuzemstvu može umanjiti oporezivi iznos, ali ne i ljekarna iz druge države članice čije su isporuke fondu obveznog zdravstvenog osiguranja unutar Zajednice izuzete od poreza?”

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

29 Njemačka vlada ističe nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku s obzirom na to da su postavljena pitanja irelevantna za ishod glavnog postupka te su hipotetska.

30 Naime, njemačka vlada podsjeća da je nesporno da su isporuke o kojima je riječ u glavnom postupku bile isporuke unutar Zajednice i da su na temelju Direktive 2006/112 bile izuzete od PDV-a u državi članici otpreme, odnosno Nizozemskoj. Posljedično, s obzirom na to da ne postoji oporezivi iznos u pogledu tih isporuka, smanjenje tog iznosa na temelju članka 90. te direktive bilo bi nemoguće. U tom pogledu njemačka vlada također podsjeća da društvo Firma Z u glavnom postupku nije provelo smanjenje oporezivog iznosa u okviru isporuka koje je izvršilo fondu za obvezno zdravstveno osiguranje, nego je umanjilo oporezivi iznos isporuka izvršenih osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje, iako taj oporezivi iznos nije bio ni u kakvoj vezi s isporukama izvršenima fondu za obvezno zdravstveno osiguranje.

31 Stoga, prema mišljenju njemačke vlade, pitanje je li moguće da se smanjenje oporezivog iznosa odnosi samo na situaciju povezanu s ljekarnama sa sjedištem u Njemačkoj, gdje isporuka lijekova nije izuzeta nego je oporeziva, nije relevantno za rješenje spora u glavnom postupku.

32 U svakom slučaju, njemački propis zabranjuje ljekarnama sa sjedištem na državnom području odobravanje rabata za lijekove.

33 Društvo Firma Z također smatra da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten jer izmeću njega i osoba koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje postoji izravni odnos isporuke.

Posljedično, smanjenja cijena izravno bi smanjivala oporezivi iznos, i dva pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev ne bi bila relevantna, dok bi prethodno pitanje o prirodi odnosa između društva Firma Z i tih osoba valjalo ispitati.

34 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru suradnje između njega i nacionalnih sudova uspostavljene u članku 267. UFEU-a isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sud. Posljedično, kad se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je u pravilu dužan odgovoriti na njih (presuda od 24. studenoga 2020., Openbaar Ministerie (Krivotvorenje isprava), C-510/19, EU:C:2020:953, t. 25. i navedena sudska praksa).

35 Iz navedenog proizlazi da pitanja koja se odnose na pravo Unije uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odgovoriti na prethodno pitanje nacionalnog suda samo ako je očit da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 24. studenoga 2020., Openbaar Ministerie (Krivotvorenje isprava), C-510/19, EU:C:2020:953, t. 26. i navedena sudska praksa).

36 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu tumačenja i primjene članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 u pogledu prava ljekarne sa sjedištem u jednoj državi članici na smanjenje njezina oporezivog iznosa kada, s jedne strane, isporučuje lijekove u drugoj državi članici nacionalnom fondu za obvezno zdravstveno osiguranje, pri čemu ta transakcija u toj državi članici ulazi u područje primjene PDV-a, i, s druge strane, odobrava rabat osobi osiguranoj u tom fondu i kojoj se lijek dostavlja u okviru druge dostave koja nije obuhvaćena područjem primjene PDV-a. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev u dovoljnoj je mjeri i precizno izložio činjenične okolnosti iz kojih proizlazi glavni postupak kao i pravni okvir predmeta u glavnom postupku iz kojeg proizlazi da postavljena pitanja nisu hipotetska.

37 Osim toga, što se tiče argumentacije društva Firma Z, valja istaknuti da je sud koji je uputio zahtjev naveo da, osobito s obzirom na nacionalno pravo zdravstvenog osiguranja, nije imao dvojbe u pogledu prirode odnosa o kojima je riječ. U tom pogledu valja na to podsjetiti da, u skladu s člankom 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnoj podjeli uloga između nacionalnih sudova i Suda, ocjena činjenica spada u nadležnost nacionalnog suda. Sud je, osobito, jedini ovlašten odlučivati o tumačenju ili o valjanosti propisa Europske unije polazeći od činjenica koje mu navede nacionalni sud. S druge strane, isključivo je na sudu koji je uputio zahtjev da tumači nacionalno zakonodavstvo. U okviru prethodnog postupka također je samo na nacionalnom sudu da odredi predmet pitanja koja namjerava uputiti Sudu. Potonji ne može na zahtjev neke od stranaka glavnog postupka ispitivati pitanja koja mu nije uputio nacionalni sud (vidjeti u tom smislu rješenje od 7. listopada 2013., Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, t. 11. i presudu od 11. lipnja 2015., Berlington Hungary i dr., C-98/14, EU:C:2015:386, t. 48.).

38 Iz toga slijedi, s jedne strane, da je tumačenje prava Unije koje se u ovom slučaju zahtijeva povezano s predmetom glavnog postupka i, s druge strane, da postavljena pitanja nisu hipotetska, pri čemu nije potrebno ispitati prirodu odnosa između društva Firma Z i osoba koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje.

39 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

Prvo pitanje

40 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, s obzirom na na?ela koja je Sud utvrdio u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), ?lanak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 tuma?iti na na?in da ljekarna sa sjedištem u jednoj državi ?lanici može smanjiti svoj oporezivi iznos kada kao isporuke unutar Zajednice izuzete od PDV?a u toj državi ?lanici obavlja isporuke farmaceutskih proizvoda fondu obveznog zdravstvenog osiguranja sa sjedištem u drugoj državi ?lanici i odobrava rabat osobama koje imaju to osiguranje.

41 U tom pogledu ?lanak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 predvi?a da se u slu?aju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomi?nog nepla?anja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje za odgovaraju?i iznos u skladu s uvjetima koje utvr?uju države ?lanice.

42 U ovom slu?aju iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je, u okolnostima iz glavnog postupka, prodaja predmetnih farmaceutskih proizvoda predmet dviju isporuka, jedne koju ljekarna izvršava fondu obveznog zdravstvenog osiguranja i druge koju taj fond izvršava osobama koje su u tom fondu osigurane. S jedne strane, prva isporuka je isporuka unutar Zajednice koja je, na temelju ?lanka 138. stavka 1. Direktive 2006/112, izuzeta od oporezivanja u Nizozemskoj. Stoga je fond obveznog zdravstvenog osiguranja, kao pravna osoba, obavezan platiti PDV na stjecanje koje odgovara toj isporuci na temelju ?lanka 2. stavka 1. to?ke (b) podto?ke i. te direktive. S druge strane, druga isporuka koju izvršava fond obveznog zdravstvenog osiguranja svojim osiguranicima nije obuhva?ena podru?jem primjene PDV?a na temelju ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive 2006/112.

43 Me?utim, budu?i da društvo Firma Z ne raspolaže oporezivim iznosom koji bi se mogao ispraviti, valja utvrditi da uvjeti za primjenu ?lanka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 nisu ispunjeni.

44 Osim toga, iz navoda u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je društvo Firma Z, zbog rabata odobrenih osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje, namjeravalo koristiti smanjenje oporezivog iznosa koji se odnosi na isporuke osobama osiguranima privatnim osiguranjem. Me?utim, kao što su to pravilno istaknuli sud koji je uputio zahtjev i Europska komisija, isklju?eno je pripisivanje smanjenja oporezivog iznosa za transakciju u izra?unu oporezivog iznosa druge transakcije u okviru zajedni?kog sustava PDV?a.

45 U pogledu presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, (C?317/94, EU:C:1996:400), valja podsjetiti da je Sud u toj presudi presudio da kada proizvo?a? proizvoda koji, kada nije ugovorno vezan s kona?nim potroša?em, ve? je prva karika u lancu transakcija koji završava s kona?nim potroša?em, dodjeljuje smanjenje cijene navedenom kona?nom potroša?u, u skladu sa sudskom praksom Suda, oporezivi iznos za potrebe PDV?a treba umanjiti za to smanjenje (presuda od 16. sije?nja 2014., Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, t. 29.).

46 Sud je pojasnio da bi, ako ne bi bilo tako, porezna uprava na ime PDV?a ubirala iznos viši od onog koji stvarno pla?a krajnji potroša?, i to na trošak poreznog obveznika (presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, t. 31.).

47 Me?utim, budu?i da društvo Firma Z, kao što to proizlazi iz to?ke 43. ove presude, ne raspolaže oporezivim iznosom koji bi se mogao ispraviti i da uvjeti za primjenu ?lanka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 nisu ispunjeni, u takvim okolnostima ne treba provesti ispitivanje postojanja mogu?eg lanca transakcija u smislu presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400).

48 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da ?lanak 90.

stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ljekarna sa sjedištem u jednoj državi članici ne može smanjiti svoj oporezivi iznos kada kao isporuke unutar Zajednice izuzete od PDV-a u toj državi članici obavlja isporuke farmaceutskih proizvoda fondu obveznog zdravstvenog osiguranja sa sjedištem u drugoj državi članici i odobrava rabat osobama koje imaju to osiguranje.

Drugo pitanje

49 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

50 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 (sedmo vijeće) proglašava i presuđuje:

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 ljekarna sa sjedištem u jednoj državi članici ne može smanjiti svoj oporezivi iznos kada kao isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza na dodanu vrijednost u toj državi članici obavlja isporuke farmaceutskih proizvoda fondu obveznog zdravstvenog osiguranja sa sjedištem u drugoj državi članici i odobrava rabat osobama koje imaju to osiguranje.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački