

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 11 marca 2021 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 ust. 1 – Obniżenie podstawy opodatkowania – Zasady określone w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Dostawy produktów leczniczych – Przyznanie rabatu – Hipotetyczny charakter pytania prejudycjalnego – Niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W sprawie C-802/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 6 czerwca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 października 2019 r., w postępowaniu:

Firma Z

przeciwko

Finanzamt Y,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin, prezes izby, T. von Danwitz i P.G. Xuereb (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważwszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Firma Z – A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo R. Lyal i R. Pethke, a następnie R. Pethke, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60) oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten zostało w ramach sporu pomiędzy Firmą Z – przedsiębiorstwem prowadzącym w Niderlandach działalność polegającą na sprzedaży wysyłkowej produktów leczniczych – a Finanzamt Y (organem podatkowym Y, Niemcy) w przedmiocie obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku rabatu na wydawane na receptę produkty lecznicze stosowane u ludzi dostarczane z Niderlandów do Niemiec.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:

(i) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawca jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282–292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36;

[...]”.

4 Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składowki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

5 Artykuł 20 tej dyrektywy przewiduje:

„»Wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów« oznacza nabycie prawa do rozporz?dzania jak w?a?ciciel rzeczowym maj?tkiem ruchomym wysy?anym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo cz?onkowskie rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów.

[...]”.

6 Artyku? 33 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W drodze odst?pstwa od art. 32 za miejsce dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych przez dostawc? lub na jego rzecz z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? pa?stwo cz?onkowskie zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów uznaje si? miejsce, w którym towary znajduj? si? w momencie zako?czenia wysy?ki lub transportu towarów do nabywcy, w przypadku gdy zostan? spe?nione nast?puj?ce warunki:

a) dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika lub osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem, w przypadku których wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegaj? opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub na rzecz ka?dej innej osoby nieb?d?cej podatnikiem;

b) dostarczane towary nie s? nowymi ?rodkami transportu ani towarami dostarczonymi po monta?u lub instalacji, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawc? lub w jego imieniu”.

7 Artyku? 73 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

8 Zgodnie z art. 83 tej dyrektywy:

„W przypadku wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzgl?dniane, zgodnie z rozdzia?em 2, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium zainteresowanego pa?stwa cz?onkowskiego [...]”.

9 Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy [transakcji] podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie”.

10 Artyku? 138 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

Prawo niemieckie

Prawo dotyczące VAT

11 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 i 5 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (BGBl. 2005 I, s. 386) (zwanej dalej „UStG”), opodatkowaniu VAT podlegają:

„1) dostawy oraz inne świadczenia, których przedsiębiorca dokonuje odpłatnie na terytorium kraju w ramach swojego przedsiębiorstwa,

[...]

5) wewnątrzwspólnotowe nabycie dokonywane odpłatnie na terytorium kraju”.

12 Paragraf 1a ust. 1 UStG stanowi:

„Odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie następuje wtedy, gdy spełnione są następujące przesłanki:

1) towar zostaje przemieszczony – w ramach dostawy na rzecz kupującego (nabywcy) – z terytorium danego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego [...];

2) nabywca jest:

a) przedsiębiorcą, który nabywa towar na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, lub

b) osobą prawną, która nie jest przedsiębiorcą lub która nie nabywa towaru na potrzeby swojego przedsiębiorstwa; oraz

3) dostawa na rzecz nabywcy:

a) jest dokonywana przez przedsiębiorcę odpłatnie w ramach jego przedsiębiorstwa [...]

[...]”.

13 Paragraf 17 ust. 1 zdanie pierwsze UStG przewiduje:

„W przypadku zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1 przedsiębiorca, który dokonał tej transakcji, koryguje kwotę podatku należnego z tego tytułu”.

Prawo ubezpieczeń zdrowotnych

14 Paragraf 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (piątej księgi kodeksu zabezpieczenia społecznego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (BGBl. 2011 I, s. 2983), stanowi:

„1. Kasy ubezpieczenia zdrowotnego zapewniają osobom w nich ubezpieczonym, z poszanowaniem zasady efektywności (§ 12), świadczenia przewidziane w rozdziale trzecim, o ile świadczenia te nie wchodzi w zakres odpowiedzialności własnej ubezpieczonych.

2. Ubezpieczeni otrzymują świadczenia w formie świadczeń w naturze lub usług, o ile niniejsza księga lub księga dziwiła nie stanowi inaczej [...]. Kasy ubezpieczenia zdrowotnego zawierają z usługodawcami umowy na udzielanie świadczeń w naturze lub świadczenie usług zgodnie z przepisami rozdziału czwartego”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Firma Z jest apteką, która w 2013 r. dostarczała z Niderlandów do Niemiec produkty lecznicze wydawane na receptę. Owe produkty lecznicze zostały wysłane do osób objętych obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym z jednej strony oraz do osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym z drugiej strony. W zamian za udzielenie odpowiedzi na kwestionariusz dotyczący schorzenia, na jakie zainteresowani cierpieli, Firma Z zapłaciła im określoną kwotę tytułem „rekompensaty”.

16 Gdy Firma Z dostarczała wydawane wyłącznie na receptę produkty lecznicze osobom objętym prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, przyjmowała, że zawiera z tymi osobami umowy sprzedaży tych produktów leczniczych i że dokonuje dostawy bezpośrednio na ich rzecz. Uznawała ona, opierając się na przewidzianych w art. 33 dyrektywy 2006/112 i w prawie krajowym przepisach regulujących sprzedaż wysyłkową, że dostawy te podlegają opodatkowaniu w Niemczech. Przyjmowała ona również, że kwota rekompensaty wypłacanej owym osobom wiążą się z obniżeniem podstawy opodatkowania zgodnie z art. 17 ust. 1 UStG. Opodatkowanie wspomnianych dostaw na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym oraz opodatkowanie dostaw produktów w wolnej sprzedaży na rzecz tych osób lub osób objętych obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym na podstawie umów sprzedaży, jakie Firma Z zawierała bezpośrednio ze wspomnianymi osobami, nie stanowi przedmiotu sporu w postępowaniu głównym.

17 Gdy Firma Z dostarczała wydawane wyłącznie na receptę produkty lecznicze osobom objętym obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym, z jednej strony dokonywała ona z kasami obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego rozliczenia na podstawie prawa zabezpieczenia społecznego, a z drugiej strony odliczała kwotę rekompensaty wypłacanej zainteresowanym osobom od kwoty, jaką musiały one uiścić za zamówiony produkt leczniczy. W odniesieniu do tych dostaw Firma Z uznawała, że od dnia 1 października 2013 r. miejsce dostawy znajduje się w Niderlandach i że może ona w tym kraju korzystać z przewidzianego dla dostaw wewnątrzwspólnotowych zwolnienia z VAT. Kasy obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego miały natomiast obowiązek uiszczenia VAT od tego nabycia w Niemczech na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy 2006/112. Ponadto Firma Z przyjmowała, że kwota rekompensaty wypłacanej osobom objętym obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym wiąże się – zgodnie z art. 17 ust. 1 UStG – z obniżeniem podstawy opodatkowania przypadającej na dokonane w Niemczech dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym i dokonywała z tego tytułu korekty.

18 Organ podatkowy Y, nie podzieliwszy tego stanowiska, wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Firma Z, w następstwie oddalenia odwołania wniesionego przez nią od tej decyzji, wniosła skargę do Finanzgericht (sądu ds. finansowych, Niemcy).

19 Finanzgericht (sąd ds. finansowych) oddalił tę skargę, wskazując w uzasadnieniu, że skoro dostawa na rzecz kas obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego nie podlegała opodatkowaniu,

obniżenie podstawy opodatkowania nie byłoby możliwe. Orzekł on, że nie istnieje żadna podstawa prawna, z której Firma Z mogłaby wywieść prawo do uzyskania częściowego zwrotu VAT.

20 Firma Z, uznając, że zgodnie z wyrokiem z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) przysługiwało jej prawo do obniżenia podstawy opodatkowania ze względu na zmniejszenie jej wynagrodzenia, wniosła do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) skargę rewizyjną na wyrok Finanzgericht (sądu ds. finansowych).

21 Sąd odsyłający przypomina, że w świetle wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31) i wyroku z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 29) jeżeli producent danego towaru, który nie był związany umową z konsumentem końcowym, lecz był pierwszym ogniwem w łańcuchu transakcji, który prowadzi do tego konsumenta końcowego, przyznaje obniżkę ceny rzeczonemu konsumentowi końcowemu, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału podstawa opodatkowania VAT musi zostać zmniejszona o tę obniżkę.

22 Sąd ten wskazuje, że Trybunał odrzucił jednak możliwość obniżenia podstawy opodatkowania, w przypadku gdy biuro podróży działające w charakterze pośrednika przyznaje konsumentowi końcowemu z własnej inicjatywy i na własny koszt obniżkę ceny na usługę główną świadczoną przez organizatora wycieczek turystycznych (wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 33).

23 Sąd odsyłający zauważa również, że Trybunał orzekł, iż rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania – w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 – na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego, jeżeli dostawy produktów leczniczych są dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 46).

24 Zdaniem sądu odsyłającego konieczne jest wyjaśnienie pojęcia „łańcucha transakcji”, którego pierwszym ogniwem jest osoba przyznająca rabat, w niniejszym wypadku Firma Z, zaś ostatnim – osoby, które ów rabat otrzymują, a mianowicie osoby objęte obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym. Pytanie, jakie powstaje, dotyczy tego, czy wszystkie transakcje w ramach tego łańcucha muszą być zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 objęte zakresem stosowania VAT, aby możliwe było dokonanie przewidzianego w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy obniżenia podstawy opodatkowania.

25 W tym względzie sąd ten przypomina, że zasada neutralności wymaga, by towary tego samego rodzaju wewnątrz poszczególnych krajów, niezależnie od drogi kanału produkcji i dystrybucji, były jednakowo obciążone pod względem podatkowym (wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 20; z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 33). W związku z tym, zdaniem sądu odsyłającego, droga tego kanału produkcji i dystrybucji określa transakcje, które zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 są objęte zakresem stosowania VAT.

26 Ponadto sąd ten uważa, że w ramach sporu, w którym zapadł wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), rabat skutkowałam zmniejszeniem wydatków prywatnych przedsiębiorstw oferujących ubezpieczenie zdrowotne, a tym samym – wydatków podmiotów, które musiały ponosić ciężar podlegającego opodatkowaniu nabycia produktów leczniczych, co nie ma miejsca w sprawie rozpatrywanej przez sąd odsyłający, ponieważ rabat przyznany osobom objętym obowiązkowym ubezpieczeniem

zdrowotnym nie ma żadnego wpływu na wydatki, jakie musi ponosić kasa obywatelskiego ubezpieczenia zdrowotnego.

27 Sąd odsyłający zastanawia się również nad równym traktowaniem transakcji dokonywanych na terytorium kraju i transakcji dokonywanych na rynku wewnętrznym.

28 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zgodnie z wyrokiem z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) apteka, która dostarcza produkty farmaceutyczne ustawowej kasie chorych, jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania w związku z udzieleniem rabatu osobom objętym ubezpieczeniem zdrowotnym?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy sytuacja, w której apteka krajowa jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania, a jednocześnie apteka podobna w innym państwie członkowskim nie ma takiego uprawnienia, ponieważ dokonuje na rzecz powszechnej kasy chorych dostaw wewnętrznych, które nie podlegają opodatkowaniu, jest sprzeczna z zasadami neutralności i równego traktowania na rynku wewnętrznym?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

29 Rząd niemiecki podnosi zarzut niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ze względu na to, że w jego ocenie przedstawione pytania są bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym i mają charakter hipotetyczny.

30 Rząd niemiecki przypomina bowiem, że jest bezsporne, iż dostawy rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią dostawy wewnętrzne i na podstawie dyrektywy 2006/112 były zwolnione z VAT w państwie członkowskim wysyłki, a mianowicie w Niemczech. W związku z tym skoro w odniesieniu do owych dostaw nie istnieje podstawa opodatkowania, obniżenie tej podstawy na mocy art. 90 wspomnianej dyrektywy jest niemożliwe. W tym względzie rząd niemiecki przypomina również, że w sprawie w postępowaniu głównym Firma Z obniżyła podstawę opodatkowania w ramach dostaw dokonanych przez nią na rzecz kasy obywatelskiego ubezpieczenia zdrowotnego, lecz podstawę opodatkowania dostaw dokonanych na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, podczas gdy owa podstawa opodatkowania nie miała żadnego związku z dostawami dokonanymi na rzecz kasy obywatelskiego ubezpieczenia zdrowotnego.

31 Zdaniem rzędu niemieckiego kwestia, czy możliwe jest obniżenie podstawy opodatkowania, odnosi się zatem wyłącznie do sytuacji dotyczącej aptek mających siedzibę w Niemczech, gdzie dostawa produktów leczniczych nie jest zwolniona z VAT, lecz podlega opodatkowaniu tym podatkiem, co nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

32 W każdym wypadku przepisy niemieckie zabraniają aptekom mającym siedzibę na terytorium kraju przyznawania rabatów na produkty lecznicze.

33 Firma Z również uważa, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ między nią a osobami objętymi obywatelskim ubezpieczeniem zdrowotnym istnieje bezpośredni stosunek dostawy. W związku z tym – w jej ocenie – różnice cen bezpośrednio obniżają podstawę opodatkowania, a oba przedstawione przez sąd odsyłający pytania są pozbawione znaczenia; należałoby natomiast zbadać kwestię wstępnego charakteru stosunku między Firmą Z a tymi osobami.

34 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy pomiędzy Trybunałem i sądami krajowymi wyłączenie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy, przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy, zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytania, jakie przedstawia on Trybunałowi. W związku z tym jeżeli postawione pytania dotyczą wykadni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia [wyrok z dnia 24 listopada 2020 r., Openbaar Ministerie (Podrabianie dokumentów), C-510/19, EU:C:2020:953, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo].

35 Oznacza to, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie przedstawionego przez sąd krajowy pytania prejudycjalnego jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykadnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania [wyrok z dnia 24 listopada 2020 r., Openbaar Ministerie (Podrabianie dokumentów), C-510/19, EU:C:2020:953, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo].

36 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do wykadni i stosowania art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do uprawnienia mającej siedzibę w jednym z państw członkowskich apteki do obniżenia podstawy opodatkowania, w sytuacji gdy, po pierwsze, dokonuje ona w innym państwie członkowskim dostawy produktów leczniczych na rzecz krajowej kasy obywatelskiego ubezpieczenia zdrowotnego, która to transakcja jest w tym państwie członkowskim objęta zakresem stosowania VAT, oraz po drugie, przyznaje ona rabat należny do owej kasy osobie, której produkt leczniczy jest dostarczany w ramach drugiej dostawy, nieobjętej zakresem stosowania VAT. W tym względzie sąd odsyłający w sposób dostateczny i precyzyjny przedstawił okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym, a także ramy prawne sprawy w postępowaniu głównym, z których wynika, że przedstawione pytania nie są hipotetyczne.

37 Ponadto, co się tyczy argumentacji, jak przedstawiła Firma Z, należy zauważyć, że sąd odsyłający wskazał, iż w szczególności w świetle krajowego prawa ubezpieczeń zdrowotnych nie ma on wątpliwości co do charakteru rozpatrywanych stosunków świadczenia. W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 267 TFUE, który opiera się na wyraźnym rozdziale zadań między sądami krajowymi a Trybunałem, wszelka ocena stanu faktycznego sprawy należy do sądu krajowego. W szczególności Trybunał jest uprawniony do orzekania w zakresie wykadni lub ważności aktu Unii Europejskiej wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego mu przez sąd krajowy. Natomiast wykadnia przepisów krajowych należy wyłącznie do sądu odsyłającego. Wyłączenie do sądu krajowego należy również określenie w ramach postępowania prejudycjalnego przedmiotu pytania, które zamierza on przedstawić Trybunałowi. Trybunał nie może na podstawie jednej ze stron sporu w postępowaniu głównym rozpatrywać pytania, które nie zostały mu przedstawione przez sąd krajowy (zob. podobnie postanowienie z dnia 7 października 2013 r., Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, pkt 11; a także wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 48).

38 Wynika stąd, po pierwsze, że wykadnia prawa Unii, o której dokonanie wniesiono w niniejszej sprawie, wykazuje związek z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, a po drugie, że przedstawione pytania nie mają charakteru hipotetycznego, nie ma zaś konieczności

badania charakteru stosunku między Firma Z a osobami objętymi obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym.

39 W związku z tym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytania pierwszego

40 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w świetle zasad określonych przez Trybunał w wyroku z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że apteka mająca siedzibę w jednym z państw członkowskich może obniżyć podstawę opodatkowania, w przypadku gdy dokonuje ona dostaw produktów leczniczych – jako dostaw wewnątrzwspólnotowych zwolnionych z VAT w tym państwie członkowskim – na rzecz kasy obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego znajdującej się w innym państwie członkowskim oraz przyznaje osobom objętym owym ubezpieczeniem rabat.

41 W tym względzie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana, na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

42 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym sprzedaż rozpatrywanych produktów leczniczych jest przedmiotem dwóch dostaw: jednej – dokonywanej przez aptekę na rzecz kasy obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego i drugiej – dokonywanej przez tę kasę na rzecz osób w niej ubezpieczonych. Z jednej strony pierwsza dostawa jest dostawą wewnątrzwspólnotową, która na podstawie art. 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jest zwolniona z VAT w Niderlandach. Kasa obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego jako osoba prawna ma zatem na podstawie art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) tej dyrektywy obowiązek uiszczenia VAT od odpowiadającego tej dostawie nabycia. Z drugiej strony druga dostawa dokonywana przez kasę obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego na rzecz osób w niej ubezpieczonych nie jest – zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112 – objęta zakresem stosowania VAT.

43 Skoro zatem Firma Z nie posiada podstawy opodatkowania, która mogłaby podlegać korekcie, należy stwierdzić, że przesłanki zastosowania art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie są spełnione.

44 Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika ponadto, że Firma Z zamierzała – w związku z rabatem przyznanym osobom objętym obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym – skorzystać z obniżenia podstawy opodatkowania w ramach dostaw na rzecz osób ubezpieczonych prywatnie. Tymczasem, jak słusznie zauważa zarówno sąd odsyłający, jak i Komisja Europejska, na gruncie wspólnego systemu VAT wykluczone jest uwzględnienie obniżenia podstawy opodatkowania dotyczącej danej transakcji przy obliczaniu podstawy opodatkowania innej transakcji.

45 Jeżeli chodzi o wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w tym wyroku, iż jeżeli producent danego towaru, który nie był związany umową z konsumentem końcowym, lecz był pierwszym ogniwem w łańcuchu transakcji, który prowadzi do tego konsumenta końcowego, przyznaje obniżkę ceny rzeczonemu konsumentowi końcowemu, to zgodnie z orzecznictwem Trybunału podstawa opodatkowania VAT musi zostać zmniejszona o tę obniżkę (wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 29).

46 Trybuna? wyja?ni?, ?e w przeciwnym wypadku organ podatkowy pobra?by z tytu?u VAT kwot? wy?sz? od kwoty rzeczywicie zap?aconej przez konsumenta ko?cowego, i to kosztem podatnika (wyrok z dnia 24 pa?dziernika 1996 r., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, pkt 31).

47 Tymczasem z uwagi na to, ?e – jak wynika z pkt 43 niniejszego wyroku – Firma Z nie posiada podstawy opodatkowania, która mog?aby podlega? korekcie, w zwi?zku z czym przes?anki zastosowania art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie s? spe?nione, nie ma w takich okoliczno?ciach potrzeby badania istnienia ewentualnego ?a?cucha transakcji w rozumieniu wyroku z dnia 24 pa?dziernika 1996 r., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400).

48 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzie?, i? art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e apteka maj?ca siedzib? w jednym z pa?stw cz?onkowskich nie mo?e obni?y? podstawy opodatkowania, w przypadku gdy dokonuje ona dostaw produktów leczniczych – jako dostaw wewn?trzwnotowych zwolnionych z VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim – na rzecz kasy obowi?zkowego ubezpieczenia zdrowotnego znajduj?cej si? w innym pa?stwie cz?onkowskim oraz przyznaje osobom obj?tym owym ubezpieczeniem rabat.

W przedmiocie pytania drugiego

49 Z uwagi na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e apteka maj?ca siedzib? w jednym z pa?stw cz?onkowskich nie mo?e obni?y? podstawy opodatkowania, w przypadku gdy dokonuje ona dostaw produktów leczniczych – jako dostaw wewn?trzwnotowych zwolnionych z podatku od warto?ci dodanej w tym pa?stwie cz?onkowskim – na rzecz kasy obowi?zkowego ubezpieczenia zdrowotnego znajduj?cej si? w innym pa?stwie cz?onkowskim oraz przyznaje osobom obj?tym owym ubezpieczeniem rabat.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.