

62019CJ0802

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 11. marca 2021 (*1)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 90(1) – Zmanjšanje davčne osnove – Načela, opredeljena v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Dobava zdravil – Odobritev popusta – Hipotetičnost vprašanja za predhodno odločanje – Nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe“

V zadevi C-802/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 6. junija 2019, ki je na Sodišče prispela 31. oktobra 2019, v postopku

Firma Z

proti

Finanzamt Y,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Kumin, predsednik senata, T. von Danwitz in P. G. Xuereb (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za Firma Z A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,

—

za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,

—

za Evropsko komisijo sprva R. Lyal in R. Pethke, nato R. Pethke, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60) in načela nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Firma Z, namreč podjetjem, ki na Nizozemskem opravlja dejavnost prodaje zdravil po pošti, in Finanzamt Y (davčna uprava Y, Nemčija) zaradi zmanjšanja davčne osnove v primeru popusta na cene zdravil za uporabo v humani medicini na recept, ki se dobavljajo iz Nizozemske v Nemčijo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 2(1)(a) in (b) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a)

dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

(b)

pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

(i)

davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36;

[...]“

4

Člen 13(1) navedene direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

5

Člen 20 iste direktive določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premožninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njegov račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.

[...]“

6

Člen 33(1) Direktive 2006/112 določa:

„Z odstopanjem od člena 32 se za kraj dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni tista, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju konča, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a)

dobava blaga je opravljena za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV v skladu s členom 3(1), ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;

(b)

dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali instalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.“

7

Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8

Člen 83 iste direktive določa:

„Pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti se davčna osnova doloži na podlagi istih elementov, kot se uporabljajo v skladu s poglavjem 2 za določitev davčne osnove za dobave enakega blaga na ozemlju zadevne države članice. [...]“

9

Člen 90(1) Direktive 2006/112 določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

10

Člen 138(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

Nemško pravo

Pravo na področju DDV

11

V skladu s členom 1(1), točki 1 in 5, Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (BGBl. 2005 I, str. 386; v nadaljevanju: UStG), so z DDV obdavčene:

„1. dobave ali druge storitve, ki jih podjetnik v okviru svojega podjetja na nacionalnem ozemlju opravi za plačilo,

[...]

5. pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena na nacionalnem ozemlju za plačilo.“

12

Člen 1a(1) UStG določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti za plačilo je podana, če so izpolnjeni ti pogoji:

1.

blago v okviru dobave kupcu (pridobitelju) z ozemlja države članice pride na ozemlje druge države članice [...]

2.

pridobitelj je:

(a)

podjetnik, ki blago pridobi za svoje podjetje, ali

(b)

pravna oseba, ki ni podjetnik ali ki blaga ne pridobi za svoje podjetje, in

3.

dobavo pridobitelju

(a)

opravi podjetnik za plačilo v okviru svojega podjetja [...]

[...]"

13

Člen 17(1), prvi stavek, UStG določa:

„Če se davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremeni, mora podjetnik, ki je to transakcijo opravil, popraviti znesek davka, ki se dolguje iz tega naslova.“

Pravo na področju zdravstvenega zavarovanja

14

Člen 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (zakonik o socialni varnosti, peta knjiga) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (BGBl. 2011 I, str. 2983; v nadaljevanju: SGB V), določa:

„1. Zavodi za zdravstveno zavarovanje svojim zavarovancem zagotavljajo dajatve iz tretjega poglavja ob spoštovanju načela dobrega upravljanja (člen 12), če za te dajatve niso odgovorni sami zavarovanci.

2. Zavarovanci prejmejo dajatve v naravi ali kot storitve, če ni drugače določeno v tej ali v deveti knjigi. [...] O zagotavljanju dajatev v naravi in storitev zavodi za zdravstveno zavarovanje v skladu z določbami tretjega poglavja sklenejo pogodbe z dobavitelji/izvajalci.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

15

Družba Firma Z je lekarna, ki je leta 2013 iz Nizozemske v Nemčijo dobavljala zdravila na zdravniški recept. Ta zdravila so bila na eni strani poslana osebam, zavarovanim z obveznim zdravstvenim zavarovanjem, in na drugi strani osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja. Družba Firma Z je za odgovor na vprašalnik o bolezni, ki so jo zadevne osebe utrpeli, tem plačala neki znesek kot „nadomestilo“.

16

Ko je družba Firma Z zdravila izključno na zdravniški recept dobavila osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, je štela, da je prodajne pogodbe za ta zdravila sklenila s temi osebami in je dobavo opravila neposredno navedenim osebam. Na podlagi pravil, ki veljajo za prodajo po pošti, iz člena 33 Direktive 2006/112 in nacionalnega prava je menila, da

obveznost za plačilo davka za te dobave nastane v Nemčiji. Menila je tudi, da je znesek nadomestila, ki je bil izplačan navedenim osebam, povzročil zmanjšanje davčne osnove v skladu s členom 17(1) UStG. Obdavčitev navedenih dobav osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in obdavčitev dobav proizvodov, ki so v prosti prodaji, tem osebam ali osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi prodajnih pogodb, ki jih je družba Firma Z sklenila neposredno z navedenimi osebami, nista predmet spora o glavni stvari.

17

Ko je družba Firma Z zdravila, ki se izdajajo izključno na zdravniški recept, dobavljala osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, je na eni strani z zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje opravila obračun na podlagi prava socialne varnosti in na drugi strani znesek nadomestila, izplačnega zadevnim osebam, prištela k deležu, ki ga morajo ti zavodi poravnati za naročeno zdravilo. Družba Firma Z je za te dobave menila, da je od 1. oktobra 2013 kraj dobave na Nizozemskem in da lahko tam uveljavlja oprostitev DDV, določeno za dobave znotraj Skupnosti. Zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje pa naj bi morali v skladu s členom 2(1)(b)(i) Direktive 2006/112 plačati DDV za te pridobitve v Nemčiji. Družba Firma Z je poleg tega menila, da znesek nadomestila, izplačnega osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, v skladu s členom 17(1) UStG povzroči zmanjšanje davčne osnove za dobave, ki so bile v Nemčiji opravljene osebam, zavarovanim v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in je na podlagi tega izvedla popravek.

18

Ker se davčna uprava Y s tem pristopom ni strinjala, je izdala odločbo o odmeri davka. Družba Firma Z je po zavrnitvi pritožbe, ki jo je vložila zoper to odločbo, vložila tožbo pri Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija).

19

Finanzgericht (finančno sodišče) je to tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da za dobavo zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje ni bilo davčne obveznosti, zato davčne osnove ni bilo mogoče zmanjšati. Presodilo je, da ni nobene pravne podlage, s katero bi lahko družba Firma Z utemeljila pravico do tega, da se ji delno vrne DDV.

20

Ker je družba Firma Z menila, da ima glede na sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), pravico do zmanjšanja davčne osnove zaradi zmanjšanja plačila, ki ga je prejela, je pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) vložila revizijo zoper sodbo Finanzgericht (finančno sodišče).

21

Predložitveno sodišče opozarja, da je treba ob upoštevanju sodbe z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točki 28 in 31), in sodbe z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, točka 29), davčno osnovo za DDV – kadar proizvajalec nekega proizvoda, ki ni v pogodbenem razmerju s končnim potrošnikom, temveč je le prvi člen v verigi transakcij, ki se konča pri končnem potrošniku, navedenemu končnemu potrošniku da popust – v skladu s sodno prakso Sodišča zmanjšati za ta popust.

22

Navaja, da pa je Sodišče zavrnilo znižanje davčne osnove v primeru, v katerem potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške ponudi popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj (sodba z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, točka 33).

23

Sklicuje se tudi na to, da je Sodišče presodilo, da popust, ki ga farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalnega zakona odobri podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, v skladu s členom 90(1) Direktive 2006/112 povzroči znižanje davčne osnove v korist tega farmacevtskega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov (sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 46).

24

Po mnenju predložitvenega sodišča je treba pojasniti pojem „veriga transakcij“, ki se začne z osebo, ki daje popust, v tem primeru družbo Firma Z, in se konča z osebo, ki ga prejme, in sicer z osebami, zavarovanimi v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja. Vprašanje, ki se postavlja, naj bi bilo, ali morajo vse transakcije te verige spadati na področje uporabe DDV v skladu s členom 2(1) Direktive 2006/112, da bi se lahko izvedlo zmanjšanje davčne osnove, določeno v členu 90(1) te direktive.

25

V zvezi s tem opozarja, da načelo nevtralnosti zahteva, da je v vsaki državi podobno blago ne glede na dolžino proizvodne in distribucijske verige enako davčno obremenjeno (sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 20, in z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 33). Zato naj bi bila po njenem mnenju dolžina te proizvodne in distribucijske verige določena s transakcijami, ki na podlagi člena 2(1) Direktive 2006/112 spadajo na področje uporabe DDV.

26

Poleg tega meni, da je v okviru spora, v katerem je bila izdana sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), popust povzročil zmanjšanje stroškov podjetij, ki so nosilci zasebnega zdravstvenega zavarovanja, in s tem stroškov tistih, ki so morali nositi stroške obdavčljive pridobitve zdravil, za kar pa ne gre v zadevi, o kateri odloča, saj popust, dan osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, nikakor ne vpliva na izdatke, ki jih morajo poravnati zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje.

27

Predložitveno sodišče se sprašuje tudi o enakem obravnavanju transakcij, ki se opravijo na nacionalnem ozemlju, in transakcij, ki se opravijo na notranjem trgu.

28

V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v

predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1.

Ali je lekarna, ki dobavlja zdravila zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje, zaradi odobritve popusta zdravstveno zavarovani osebi upravičena do zmanjšanja davčne osnove na podlagi sodbe z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400)?

2.

Je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je dejstvo, da lahko lekarna na domačem ozemlju zmanjša davčno osnovo, lekarna, ki zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje znotraj Skupnosti neobdavčeno dobavlja iz druge države, pa ne, v nasprotju z načeloma nevtralnosti in enakega obravnavanja na notranjem trgu?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

29

Nemška vlada se sklicuje na nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker naj postavljeni vprašanji ne bi bili upoštevni za rešitev spora o glavni stvari in naj bi bili hipotetični.

30

Nemška vlada namreč opozarja, da ni sporno, da so bile dobave iz postopka v glavni stvari dobave znotraj Skupnosti in da so bile na podlagi Direktive 2006/112 oproščene DDV v državi članici odpošiljanja, in sicer na Nizozemskem. Ker za te dobave ni davčne osnove, naj zato znižanje te osnove v skladu s členom 90 te direktive ne bi bilo mogoče. Nemška vlada v zvezi s tem opozarja tudi, da v postopku v glavni stvari družba Firma Z zmanjšanja davčne osnove ni izvedla v okviru dobav, ki jih je opravila zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje, ampak je zmanjšala davčno osnovo za dobave osebam, zavarovanim v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, čeprav ta davčna osnova ni bila nikakor povezana z dobavami, opravljenimi zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje.

31

Tako se po mnenju nemške vlade vprašanje, ali je zmanjšanje davčne osnove mogoče, nanaša le na položaj, povezan z lekarnami s sedežem v Nemčiji, kjer dobava zdravil ni oproščena, ampak obdavčljiva, kar ni upoštevno za rešitev spora o glavni stvari.

32

Vsekakor je z nemškimi predpisi lekarnam s sedežem na nacionalnem ozemlju prepovedano dajanje popustov na zdravila.

33

Družba Firma Z prav tako meni, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker naj bi med njo in osebami, zavarovanimi v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, obstajalo neposredno razmerje dobave. Zato naj bi znižanja cen neposredno zmanjšala davčno osnovo, in vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, naj ne bi bili upoštevni, medtem ko naj bi bilo treba preučiti predhodno vprašanje narave razmerja med družbo Firma Z in temi osebami.

Opozoriti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ki bo sprejeta, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišče. Zato je Sodišče, če se postavlja vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, napoloma dolžno odločiti (sodba z dne 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Ponarejanje listin), C-510/19, EU:C:2020:953, točka 25 in navedena sodna praksa).

Iz tega izhaja, da se upoštevnost vprašanj, ki se nanašajo na pravo Unije, domneva. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo koristne odgovore (sodba z dne 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Ponarejanje listin), C-510/19, EU:C:2020:953, točka 26 in navedena sodna praksa).

V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da predložitveno sodišče dvomi o razlagi in uporabi člena 90(1) Direktive 2006/112 v zvezi s pravico lekarne s sedežem v državi članici do zmanjšanja njene davčne osnove, če na eni strani zdravila v drugi državi članici dobavi nacionalnemu zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje, pri čemer ta transakcija v tej državi članici spada na področje uporabe DDV, in če na drugi strani da popust osebi, ki je zavarovana pri tem zavodu in ki ji je zdravilo posredovano v okviru druge dobave, ki ne spada na področje uporabe DDV. Predložitveno sodišče je v zvezi s tem zadostno in natančno navedlo dejanske okoliščine, ki so podlaga za spor o glavni stvari, in tudi pravni okvir zadeve v glavni stvari, iz katerega izhaja, da postavljeni vprašanja nista hipotetični.

Poleg tega je treba v zvezi s trditvami družbe Firma Z poudariti, da je predložitveno sodišče navedlo, da med drugim glede na nacionalno pravo o zdravstvenem zavarovanju ne dvomi o naravi razmerij pri zadevni dobavi. V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, vsakršna presoja dejstev spada v pristojnost nacionalnega sodišča. Sodišče je, natančneje, pristojno le za odločanje o razlagi ali veljavnosti akta Evropske unije glede na dejstva, ki mu jih predloži nacionalno sodišče. Predložitveno sodišče pa je izključno pristojno za razlago nacionalne zakonodaje. Prav tako je le nacionalno sodišče tisto, ki mora v okviru postopka predhodnega odločanja opredeliti predmet vprašanj, ki jih namerava postaviti Sodišče. Sodišče ne more na predlog ene od strank iz postopka v glavni stvari preučiti vprašanj, ki mu jih nacionalno sodišče ni predložilo (glej v tem smislu sklep z dne 7. oktobra 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-782/13, EU:C:2013:655, točka 11, ter sodbo z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi, C-98/14, EU:C:2015:386, točka 48).

Iz tega na eni strani izhaja, da je razlaga prava Unije, za katero je zaprošeno v obravnavanem

primeru, povezana s predmetom spora o glavni stvari, in na drugi strani, da postavljeni vprašanji nista hipotetični, ne da bi bilo treba preučiti vprašanje narave razmerja med družbo Firma Z in osebami, zavarovanimi v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja.

39

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je zato dopusten.

Prvo vprašanje

40

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba glede na navedena, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lekarna s sedežem v državi članici lahko zmanjša svojo davčno osnovo, kadar kot dobave znotraj Skupnosti, oproščene DDV v tej državi članici, opravlja dobave zdravil zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje s sedežem v drugi državi članici in da popust osebam, zavarovanim v okviru tega zavarovanja.

41

V zvezi s tem člen 90(1) Direktive 2006/112 določa, da se pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

42

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je v okoliščinah spora o glavni stvari prodaja zadevnih zdravil predmet dveh dobav, pri kateri eno opravi lekarna zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje, drugo pa ta zavod osebam, ki so pri njem zavarovane. Prvič, prva dobava je dobava znotraj Skupnosti, ki je v skladu s členom 138(1) Direktive 2006/112 na Nizozemskem oproščena. Tako mora zavod za obvezno zdravstveno zavarovanje kot pravna oseba plačati DDV za pridobitev, ki ustreza tej dobavi, v skladu s členom 2(1)(b)(i) te direktive. Drugič, druga dobava, ki jo zavod za obvezno zdravstveno zavarovanje opravi svojim zavarovancem, ne spada na področje uporabe DDV na podlagi člena 2(1)(a) Direktive 2006/112.

43

Ker pa družba Firma Z nima na voljo davčne osnove, ki bi jo bilo mogoče popraviti, je treba ugotoviti, da pogoji za uporabo člena 90(1) Direktive 2006/112 niso izpolnjeni.

44

Poleg tega je iz navedb v predložitveni odločbi razvidno, da je družba Firma Z zaradi popusta, danega osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, želela uveljavljati zmanjšanje svoje davčne osnove za dobave osebam, ki so zavarovane na zasebni podlagi. Vendar je, kot sta pravilno navedla predložitveno sodišče in Evropska komisija, vračunanje zmanjšanja davčne osnove za neko transakcijo v izračun davčne osnove druge transakcije v okviru skupnega sistema davka na dodano vrednost izključeno.

45

V zvezi s sodbo z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), je treba opozoriti, da je Sodišče v tej sodbi presodilo, da je treba davčno osnovo za DDV – kadar

proizvajalec nekega proizvoda, ki ni v pogodbenem razmerju s končnim potrošnikom, temveč je le prvi člen v verigi transakcij, ki se konča pri končnem potrošniku, navedenemu končnemu potrošniku da popust – v skladu s sodno prakso Sodišča zmanjšati za ta popust (sodba z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, točka 29).

46

Sodišče je pojasnilo, da bi sicer davčni urad iz naslova DDV pobral višji znesek od tistega, ki ga dejansko plača končni potrošnik, in sicer v breme davčnega zavezanca (sodba z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, točka 31).

47

Ker pa, kot je razvidno iz točke 43 te sodbe, družba Firma Z nima na voljo davčne osnove, ki bi jo bilo mogoče popraviti, in ker pogoji za uporabo člena 90(1) Direktive 2006/112 zato niso izpolnjeni, preizkusa obstoja morebitne verige transakcij v smislu sodbe z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), v takih okoliščinah ni treba opraviti.

48

Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lekarna s sedežem v državi članici ne more zmanjšati svoje davčne osnove, kadar kot dobave znotraj Skupnosti, oproščene DDV v tej državi članici, opravlja dobave zdravil zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje s sedežem v drugi državi članici in da popust osebam, zavarovanim v okviru tega zavarovanja.

Drugo vprašanje

49

Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

50

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lekarna s sedežem v državi članici ne more zmanjšati svoje davčne osnove, kadar kot dobave znotraj Skupnosti, oproščene davka na dodano vrednost v tej državi članici, opravlja dobave zdravil zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje s sedežem v drugi državi članici in da popust osebam, zavarovanim v okviru tega zavarovanja.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: nemščina.