

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

EVGENI TANCHEV

esitatud 11. juulil 2017(1)

Kohtuasi C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

versus

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Käibemaks – Tootjapoolne ravimite tarnimine hulgimüüjate kaudu jaemüüjatele – Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 73 ja 90 – Maksustatav väärtus – Tootja seadusjärgne kohustus teha müügihinnaga indekseeritud hinnaalandust – Liikmesriigi maksuhalduri poolne hinnaalanduse käsitlemine hinna vähendamisenä avalik-õiguslikele haigekassadele, kuid mitte eratervisekindlustuse andjatele tehtud tarnete puhul – Kohtuotsuses Elida Gibbs (C-317/94) kirjeldatud põhimõtted – Võrdse kohtlemise põhimõte

I. Sissejuhatus

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (edaspidi „Boehringer“) on tarneahela esimeseks lülaks olev ravimite tootja, kes on Saksa õiguse kohaselt kohustatud tegema pärast tarnimist mahahindluse, mis on indekseeritud tema toodete hinnaga. Põhikohtuasjas tekkinud küsimus eeldab selle kindlaksmääramist, kas ELi õigusega on kooskõlas, kui Finanzamt Bingen-Alzey (Bingen-Alzey maksuamet, edaspidi „liikmesriigi maksuhaldur“) lubab Boehringeril võtta käibemaksuga maksustatava väärtuse arvutamisel avalik-õiguslikule haigekassale tehtud tarnete puhul arvesse mahahindlust, kuid eratervisekindlustuse andjatele tehtud tarnete puhul mitte?

2. Selle küsimuse esitab Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) oma eelotsusetaotluses, milles ta palub tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(2) artiklit 90. Bundesfinanzhofi arvates on vaidluse lahendamise seisukohast keskse tähtsusega Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Elida Gibbs.(3) Kohtuotsuses Elida Gibbs leiti, et hinnaalandus, mida tarneahela esimeseks lüliks olev ettevõtja tegi oma toodete lõpptarbijale samas tarneahelas, kasutades süsteemi, mille kohaselt viimane tasus osa hinnast soodustuskupongidega, vähendas ettevõtja tarnete käibemaksuga maksustatavat väärtust, kuigi ettevõtja ja lõpptarbiija ei olnud lepinguliselt seotud.

3. Eelotsusetaotluse esitanud liikmesriigi kohtu sõnul on avalik-õiguslikud haigekassad Boehringeri ravimite tarneahela lõpptarbijad ja eratervisekindlustuse andjad seda ei ole. Kas sellise erinevuse tõttu on põhjendatud liikmesriigi maksuhalduri keeldumine vähendamast viimast liiki tarnete puhul maksustatavat väärtust?

4. Olen jõudnud järeldusele, et ei ole.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Direktiivi 2006/112 artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, 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.“

6. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1 sätestab:

„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.“

B. Siseriiklik õigus

1. Käibemaksuseadus

7. Vastavalt Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UstG“) § 10 lõike 1 teisele lausele on tasu kõik see, mida teenuse saaja kulutab teenuse saamiseks ja millest on maha arvatud käibemaks.

8. UstG § 17 lõike 1 esimene lause sätestab, et kui maksustatava tehingu maksustatav väärtus muutub, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat vastavalt korrigeerima.

2. Ravikindlustuse seadus

9. Vastavalt sotsiaalkindlustusseadustiku viienda osa (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch, edaspidi „SGB V osa“) § 2 lõike 1 esimesele lausele teevad (avalik-õiguslikud) haigekassad nendega ravikindlustuse lepingu sõlminud isikutele kättesaadavaks seaduses ette nähtud teenused. Vastavalt SGB V osa § 2 lõike 2 esimesele lausele osutatakse kindlustatud isikutele

kõnealuseid teenuseid üldjuhul mitterahaliste hüvitiste ja teenustena. Vastavalt SGB V osa § 2 lõike 2 kolmandale lausele sõlmivad (avalik-õiguslikud) haigekassad mitterahaliste hüvitiste andmiseks ja teenuste osutamiseks lepingud teenuseosutajatega, nagu apteekidega. SGB V osa § 129 kohaselt sõlmivad avalik-õiguslike haigekassade liit ja apteekide liit raamlepingu ravimitega varustamise kohta.

10. Vastavalt SGB V osa § 130a lõike 1 esimesele kuni neljandale lausele saavad avalik-õiguslikud haigekassad apteekide poolt neile müüdavate ravimite puhul hinnaalandust, mille suurus on üldjuhul 7% ravimitootja müügihinnast ilma käibemaksuta. Boehringeri sarnased ravimitootjad on kohustatud apteekidele hinnaalandust tegema.

11. SGB V osa § 130a muud sätted reguleerivad maksetähtaegu ja konkreetsetel juhtudel tehtava hinnaalanduse suurust.

12. Eraõigusliku ravikindlustusega liitunud isikud seevastu maksavad Boehringeri ravimite eest apteegis ise ja taotlevad seejärel ravimite ostmisega seotud kulude hüvitamist eratervisekindlustuse andjalt, kellega ta on sõlminud eratervisekindlustuse lepingu.

13. Vastavalt 22. detsembri 2010. aasta seaduse ravimitele tehtavate mahahindluste kohta (Gesetz über Rabatte für Arzneimittel, edaspidi „AMRabG“) §-le 1 peavad Boehringeri sarnased ravimitootjad tegema eratervisekindlustuse andjatele retseptiravimite puhul, mille ostmisega seotud kulud on viimased eraõigusliku ravikindlustusega liitunud isikutele täielikult või osaliselt hüvitanud, mahahindlust. Eratervisekindlustuse andjatele Boehringeri-sarnaste ettevõtjate poolt tehtavat mahahindlust on eelotsusetaotluses kirjeldatud nii, et see tehakse käibemaksutagastusega samas määras vastavalt SGB V osa § 130a lõigetele 1, la, 2, 3, 3a ja 3b.

14. Bundefinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) väljakujunenud praktika kohaselt vähendatakse käibemaksuga maksustatavat väärtust mahahindluste võrra, mida Boehringeri-sarnased ettevõtjad teevad apteekidele ja hulgimüüjatele ravimite tarnimisel avalik-õiguslikele haigekassadele.

III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

15. Boehringer on ravimitootja, kes toodab ravimeid ning tarnib neid käibemaksuga maksustatavaid tooteid hulgimüüjate kaudu apteekidele. Ta tegi seda ka käesolevas asjas kõne all oleva 2011. aastal.

16. Saksamaal väljastavad apteegid Boehringeri ravimeid riikliku ravikindlustusega isikutele avalik-õiguslike haigekassade liiduga sõlmitud raamlepingu alusel. Apteegid tarnivad ravimid avalik-õiguslikele haigekassadele, kes omakorda toimetavad need riikliku ravikindlustusega isikutele. Apteegid müüvad avalik-õiguslikele haigekassadele ravimeid hinnaalandusega. Vastavalt SGB V osa § 130a lõikele 1 peab Boehringer kui ravimitootja apteekidele või – hulgimüüjate kaasamisel – hulgimüüjatele kõnealust hinnaalandust tegema. Maksuhaldur käsitab kõnealust hinnaalandust käibemaksuõiguse seisukohast tasu vähendamisenä.

17. Apteegid müüvad eratervisekindlustusega isikutele ravimeid iga isikuga eraldi sõlmitud lepingu alusel. Erinevalt avalik-õiguslikust haigekassast eratervisekindlustuse andja ise ravimite ostmisega ei tegele, vaid üksnes hüvitab temaga tervisekindlustuslepingu sõlminud isikutele ravimite ostmisega seotud kulud. Vastavalt AMRabG §-le 1 peavad Boehringeri-sarnased ravimitootjad tegema eratervisekindlustuse andjatele ravimite puhul hinnaalandust. Liikmesriigi maksuhaldur ei käsita kõnealust hinnaalandust käibemaksuõiguse seisukohast tasu vähendamisenä. Kui eratervisekindlustusega hõlmatud isik hüvitist ei taotle, ei pea Boehringeri-sarnane ravimitootja vastavalt AMRabG §-le 1 koostoimes SGB V osa §-le 130a mahahindlust

tegema.(4)

18. 2011. aastal tegi Boehringer eratervisekindlustuse andjatele nõutud hinnaalandust, kuid sellest hoolimata märkis käibemaksudeklaratsioonis need ravimimüüjatele tehtud ravimitarnete maksustatava väärtuse muutusena. Liikmesriigi maksuhaldur muutis käibemaksu erirevisjoni alusel maksuotsust nii, et hinnaalandusi ei käsitatud enam tasu vähendamisena. Boehringeri esitatud vaie jäeti rahuldamata.

19. Seejärel esitas Boehringer Finanzgerichtile (maksukohus) apellatsioonkaebuse. Selleks et võtta arvesse eratervisekindlustusandjatele tehtud müügijärgset hinnaalandust, muutis Finanzgericht maksuotsust nii, et käivet arvestati vastavalt iga-aastasele käibemaksudeklaratsioonile Boehringerile soodsalt. Liikmesriigi maksuhaldur esitas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse.

20. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kohtukolleegium esitas järgmise eelotsuse küsimuse.

„Kas ravimeid tarnival ravimitootjal on Euroopa Kohtu praktika alusel (kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) ning liidu õiguses kehtivat võrdse kohtlemise põhimõtet silmas pidades õigus vähendada maksustatavat väärtust vastavalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklile 90, kui

- ta tarnib kõnealuseid ravimeid hulgimüüjate kaudu apteekidele:
- apteegid tarnivad neid eratervisekindlustusega isikutele, kusjuures ravimitelt tuleb tasuda käibemaks;
- ravikulude kindlustamisega tegelev ettevõtja (eratervisekindlustuse andja) hüvitab isikutele, kes on temaga sõlminud eratervisekindlustuse lepingu, ravimite ostmisega seotud kulud ja
- ravimitootja on teatud õigusnormi alusel kohustatud tegema hinnaalandust eratervisekindlustuse andjale?“

21. Euroopa Kohtule esitasid kirjalikke seisukohti Boehringer, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon. Kohtuistungit ei toimunud.

IV. Argumentide kokkuvõte

A. Boehringer ja komisjon

22. Boehringer ja komisjon väidavad, et rikutud on võrdse kohtlemise põhimõtet (kusjuures esimene viitab otsesõnu Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklile 20), mis ei ole objektiivselt põhjendatud.

23. Lisaks väidab Boehringer, et sama tuleneb ka direktiivi 2006/112 artiklist 73, tõlgendatuna vastavalt Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Glawe.(5) Kõnealuses kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et mänguautomaatide puhul, mis on vastavalt õigusaktides sätestatud kohustuslikele nõuetele seadistatud nii, et keskmiselt 60% mängupanustest makstakse võiduna mängijatele välja, on automaatide kasutada andmise eest nende käitaja tegelikult saadud vastutasuks vastavalt enne direktiivi 2006/112 artiklit 73 kehtinud sättele(6) ainult see osa panustest, mille ta tegelikult endale saab.(7)

24. Boehringeri puhul tähendab see seda, et hinnaalandust, mida Boehringer eratervisekindlustuse andjatele teeb, tuleb võrdsest arvesse võtta, tingimusel et hinnaalanduse suurus on selge ja eelnevalt kindlaks määratud ning Boehringer on Saksa õiguse kohaselt kohustatud hüvitama eratervisekindlustuse andjatele ravimite müügihinnast kindla osa.

25. Boehringer ja komisjon tuginevad ka direktiivi 2006/112 artiklile 90, nagu seda on tõlgendatud kohtuotsuses Elida Gibbs, ning lükkavad ümber Saksamaa ja Ühendkuningriigi kirjalikes seisukohtades esitatud argumendid selles osas, kus kohtuotsused Elida Gibbs ning hilisemad kohtuotsused, nagu kohtuotsus Ibero Tours(8)(käsitletud allpool punktides 35–39) toetavad seisukohta, et väljaspool tarneahelat asuvale üksusele, nagu eratervisekindlustuse andjale tehtud makseid ei saa käsitada hinnaalandusena pärast tarne toimumist direktiivi 2006/112 artikli 90 tähenduses.

26. Boehringeri ja komisjoni sõnul ei pea lõpptarbijale hinnaalandust tegev üksus asuma väärtusahela alguses. Peamine tegur, mille alusel määratakse kindlaks maksustatav väärtus, on summa, mille tarnija tegelikult saab, mitte summa, mida tarne saaja on kulutanud.(9) Mõlemad tuginevad neutraalse maksustamise põhimõttele.(10) Komisjon märgib, et majanduslikust aspektist ei ole vahet, kas tegemist on eratervisekindlustuse andja või avalik-õigusliku haigekassaga.

27. Komisjon väidab, et ravimite hinnaalandust käsitleva Saksa õiguse eesmärk on tagada avalik-õiguslike haigekassade ja eratervisekindlustuse andjate võrdne kohtlemine.(11) Komisjoni väitel peab see nõue laienema ka käibemaksule.

B. Saksamaa ja Ühendkuningriigi argumentide kokkuvõte

28. Nagu juba öeldud, on nii Saksamaa kui ka Ühendkuningriik seisukohal, et kohtuotsuses Elida Gibbs tehtud järeldus, et lõpptarbijaga ja maksukohustuslane ei pea olema lepinguliselt seotud, et viimase poolt esimesele tehtud hinnaalandust saaks arvesse võtta maksustatava väärtuse arvutamisel, kehtib juhul, kui maksukohustuslane osaleb tehingute ahelas, mis lõppeb lõpptarbijaga. Saksamaa ja Ühendkuningriik väidavad, et seda analüüsi toetab Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Ibero Tours (mida käsitletakse allpool punktides 35–39),(12) ning Ühendkuningriigi valitsus märgib lisaks, et kohtuotsuse Elida Gibbs põhimõtteid kinnitab ka kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa Liitvabariik.(13)

29. Saksamaa ja Ühendkuningriik tuletavad meelde, et tasuga on tegemist vaid siis, kui tarnitud kaubad ja saadud tasu on omavahel otseselt seotud,(14) ning et Boehringeri ja eratervisekindlustuse andjate vahel selline seos puudub. Direktiivi 2006/112 artiklit 73 tuleb tõlgendada kooskõlas aluspõhimõttega, et käibemaksusüsteemi eesmärk on maksustada ainult lõpptarbijat.(15) Maksustatav väärtus on tasu, mida maksukohustuslane on tegelikult saanud, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud hinnanguline väärtus.(16) Saksamaa märgib, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on tasu puhul määrav asjaolu pooltevahelise lepingu olemasolu, mida vastastikku täidetakse ning tasu, mille üks pool saab, vastab teise poole tarnitud kaupade tegelikule väärtusele.(17) Seega on tasu, mille Boehringer sai eratervisekindlustusega isikutele toodete tarnimise eest, summa, mille ta sai tarneahela esimeselt kliendilt, see tähendab olenevalt olukorrast kas oma kliendist apteegilt või hulgimüüjalt.

30. Ühendkuningriik lisab, et Boehringeri tehtud makseid ei saa käsitada toetusena direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses,(18) ning et direktiivi 2006/112 artiklit 90 ei saa kohaldada olukorras, kus tarnija peab liikmesriigi õiguse kohaselt maksma tasu või lõivu (näiteks, et toetada eratervishoiuteenuste osutamist). Ühendkuningriigi väitel ei ole eratervisekindlustuse andja klient või kolmas isik. Saksamaa märgib, et direktiivi 2006/112 artikli 79 punkt b, mille kohaselt ei arvata

maksustatava väärtuse hulka soetajale või teenuse saajale võimaldatud hinnaalandusi ning maksevähendeid, mis saadi tehingu toimumise ajal, ei ole põhikohtuasja puhul asjakohane ning väidab lisaks, et põhikohtuasi sarnaneb vaidlustega, milles Euroopa Kohus on leidnud, et müügitehingu puhul, mille eest tasutakse krediitkaardiga, on maksustatavaks väärtuseks täielik müügihind, kui maksukohustuslane võtab krediidiandjalt tasuna krediitkaarditeenuse kasutamise eest vastu sellest väiksema summa.(19)

31. Seoses võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtete väidetava rikkumisega on Saksamaa ja Ühendkuningriik seisukohal, et mahahindlus, mida Boehringer tegi apteekidele (ja vajaduse korral hulgimüüjatele) ravimite tarnimisel avalik-õiguslike haigekassade kaudu, ei ole võrreldav mahahindlusega, mida Boehringer tegi eratervisekindlustuse andjatele.(20) Saksamaa lisab, et konkurentsi moonutamise oht puudub; ravimite müük riikliku ravikindlustusega isikutele ei konkureeri ravimite müügiga eratervisekindlustusega isikutele. Kuna olukorrad ei ole sarnased, pole tarvis uurida, kas need on objektiivselt põhjendatud. Ühendkuningriik väidab, et ELi seadusandja valitud tarnete käsitlemise viisi tuleb austada.

32. Ühendkuningriik lisab, et ühises käibemaksusüsteemis kehtiv neutraalse maksustamise põhimõte, mille kohaselt maksustatakse ainult lõpptarbijat, ei ole esmase õiguse norm, mis iseenesest võimaldab kindlaks määrata maksustatava väärtuse artiklite 73 ja 90 tähenduses.(21)

V. Hinnang

33. Esitatud küsimusele tuleb vastata jaatavalt järgmisel põhjusel.

34. Olen seisukohal, et pretsedendiõiguse kujundamine kohtuasjas Elida Gibbs põhineb eranditult järelalusel, et maksukohustuslane ei pea olema otsese hinnaalanduse saajaga lepinguliselt seotud, enne kui ta saab teha hinnaalandust pärast tarne toimumist direktiivi 2006/112 artikli 90 tähenduses.(22) Seega asjaolu, et Boehringer ja eratervisekindlustuse andjad, kellele Boehringer pidi Saksa õiguse kohaselt tegema hinnaga indekseeritud müügi järgset hinnaalandust, ei olnud lepinguliselt seotud, ei ole põhikohtuasjas direktiivi 2006/112 artikli 90 kohaldamise seisukohast oluline.

35. Lisaks ei leia ma Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas Ibero Tours(23) midagi, mis sõnaselgelt või vaikimisi viitaks sellele, et kohtuotsuses Elida Gibbs sedastatu kehtib ainult siis, kui hinnaalanduse saaja on lõpptarbijat tarneahelas, mille esimene lüli on hinnaalandust tegev maksukohustuslane. Euroopa Kohus on tõepoolest leidnud, et kohtuotsuses Elida Gibbs ei ole ühtki viidet sellele, et otsust tuleb tõlgendada kitsalt, ning et kohtuotsus toetab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C osa lõike 1(24) (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 90) sõnastust, mis eeldab, et lepinguliste suhete muutmine ei ole vajalik.(25)

36. Kõnealusel kohtuasjas oli maksukohustuslane Ibero Tours reisibüroo, mis osutas teenuseid reisikorraldaja ja reisikorraldaja klientide (reisijate) vahendajana. Erinevalt käesolevast kohtuasjast, mis hõlmab tarneahelat, oli tegemist ainsast sooritusest koosneva tehinguga. Ibero Tours sai reisikorraldajatelt vahendusteenuste osutamise eest selles ainsas sooritusel vahendustasu ja kasutas osa sellest vahendustasust tegelikult reisijate subsideerimiseks, nii et reisibüroo sai tegelikult suurema summa, kui maksis reisija. Ibero Tours väitis kohtuotsusele Elida Gibbs tuginedes, et Ibero Toursi tehingute maksustatava väärtuse arvutamisel tuleks reisijatele tehtud hinnaalandus Ibero Toursi poolt reisikorraldajatelt saadud vahendustasust maha arvata.

37. Ibero Toursi väide lükati sisuliselt tagasi, sest Euroopa Kohus leidis, et Ibero Tours tegutses vahendajana ainult ühes tehingus, mitte tehingute ahelas. Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses Ibero Tours, et kohtuotsuse Elida Gibbs aluseks olnud asjas tegelikult vähendati maksukohustuslasele, kes on tehingute ahela esimene lüli, makstud tasu selle hinnaalanduse

võrra, mida nimetatud maksukohustuslane vahetult lõpptarbijale soodustuskupongide süsteemi kaudu teeb,(26) samal ajal kui Ibero Tours pidi tasuma reisikorraldajatele reisiteenuste eest kokkulepitud hinna, olenemata võimalikest hinnaalandustest, mida ta reisijatele teha võis.(27) Samuti ei mõjutanud see olukord Ibero Toursi poolt vahendusteenuse eest saadud tasu. Seega ei toonud selline hinnaalandus kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 73) kohaselt kaasa maksustatava väärtuse vähenemist ei reisibüroo põhitehingu ega teenuste osutamise puhul.(28)

38. Seetõttu näib kohtuotsuses Ibero Tours esitatud viide reisikorraldajale, et „reisikorraldaja ei ole tehinguteahela esimene lüli, kuna ta osutab teenuseid otse lõpptarbijatele“, lihtsalt rõhutavat asjaolu, et kõnealuses kohtuasjas osutas Ibero Tours vahendusteenust ühest sooritusest koosnevas tehingus.(29) Boehringer ei ole ilmselgelt samas olukorras.

39. Pealegi ei teinud maksukohustuslane kohtuasjades Elida Gibbs ja Ibero Tours hinnaalandust seetõttu, et nende suhtes siduv õigusakt neid selleks kohustas, samuti ei olnud selline hinnaalandus tehingute hinnaga indekseeritud. Kohtutoimiku põhjal näib see aga Boehringeri puhul olevat just nii.

40. Seetõttu olen seisukohal, et kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga ei „kuulunud“ toodete apteekidele või hulgimüüjatele esmase müümise eest saadud kogusumma „vabalt“ Boehringerile.(30) Kõige enam oli Boehringer saadud summa selle osa, mille ulatuses ta oli kohustatud hiljem riiklikele haigekassadele ja eratervisekindlustuse andjatele mahahindlust tegema ning mis tähelepanuväärselt olid indekseeritud tarnitud ravimite hinnaga, „pelgalt ajutine hoiulevõtja“(31).

41. Euroopa Kohus jõudis sellisele järeldusele kohtuasjas International Bingo Technology, tuginedes õigusaktidele, mis käsitlevad bingoileti hinnast võitudena väljamakstavat osa.(32) Kohus leidis, et „[k]una piletihinna osa, mis tuleb mängijatele võitudena välja maksta, on eelnevalt kindlaks määratud ning kohustuslik, ei saa seda lugeda vastutasuks, mille mängukorraldaja sai osutatud teenuse eest“.(33)

42. Kuna nii käibemaksudirektiivi artikkel 73 kui ka artikkel 90 käsitlevad „maksustatava väärtuse“ summat, ei näe ma põhjust, miks oleks otsus kohtuasjas International Bingo Technology, mis on tehtud tuginedes „tasu“ mõistele artikli 73 tähenduses, vastuolus väljendi „kui hinda alandatakse“ tõlgendusega vastavalt artiklile 90.(34) Lisan, et niisamuti ei teki mingit küsimust seoses sellega, kas Boehringer teeb eratervisekindlustuse andjatele makseid vastutasuna mingit liiki teenuste eest.(35)

43. Olen teadlik, et Euroopa Kohus on märkinud, et „ei tundu sobiv teha üldisi järeldusi“ hasartmängutehingute maksustamise põhjal, „et kohaldada neid kaubatarnete tavapärasele maksustamisele“.(36) Samas leian, et need märkused ei laiene olukorrale, kus liikmesriigi õigusaktid kohustavad maksukohustuslast vähendama tarne eest lõpuks saadavat hinda proportsionaalselt tarne hinnaga kohustuslike maksete kaudu lõplikule tarbijale või kolmandale isikule. Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses Town and County Factors, et juhul, kui mängu korraldaja otsustas välja maksta võidu, oli mängu maksustatav väärtus mängu korraldajale makstud osalustasu täissumma, osaliselt seetõttu, et puudusid kohustuslikud õigusnormid, mille kohaselt tuli teatud osa mängijate panustest võitudena välja maksta.(37)

44. Eratervisekindlustuse andjate asemel eratervisekindlustusega isikute kujutamist tarneahela lõpptarbijana võib tõepoolest käsitada õigusliku fiktsioonina, eelkõige siis, kui eratervisekindlustuse andja tagastab neile hüvitise osana nende poolt apteekidele makstud käibemaksu. Euroopa Kohus on ju sedastanud, et „ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine“(38).

45. Müügikohas tehtud makseid võiks seega käsitada tasuna, mida kolmas isik maksab vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 73, kui see isik taotleb eratervisekindlustuse andjalt hüvitist, ning kui Boehringer on Saksa õiguse kohaselt kohustatud tegema AMRabG §-s 1 sätestatud tagasimakse. Seega vastab maksuhalduri kogutav käibemaksu summa täpselt käibemaksu summale, mis on näidatud arvel ja mille maksab lõpptarbijat.(39) Asjaolu, et eratervisekindlustuse andja ei saa otsest kasu Boehringeri tarnitavatelt ravimitelt, ei kaota otsest seost nende kaupade tarnimise ja saadava tasu vahel.(40)

46. Käsitus, mida toetan, hoiab ära olukorra, et maksuhaldur nõuab summat, mis on suurem kui Boehringeri poolt maksukohustuslasena tasutud käibemaks.(41) Lisaks järgitakse käibemaksu aluspõhimõtet, et hindamise aluseks on *tegelikult saadud* tasu,(42) mis direktiivi 2006/112 artiklis 90 on väljendatud nõudena vähendada maksustatavat väärtust iga kord, kui pärast tehingu sooritamist jääb maksekohustuslasel saamata osa tasust või kogu tasu.(43)

47. Võttes arvesse, et direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 90 tuleb tõlgendada kooskõlas Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 20 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega, toetab ka see artikkel jaatavat vastust eelotsuse küsimusele. Sõltumata küsimusest, kas riikliku ravikindlustusega ja eratervisekindlustusega isikutele tehtavad ravimitarned on omavahel konkureerivad, on Euroopa Kohus otsustanud, et maksuasjades ei piirdu võrdne kohtlemine konkureerivate ettevõtjate vahel neutraalse maksustamise põhimõttega, vaid seda võib rikkuda muud liiki diskrimineerimisega, mis kahjustab ettevõtjaid, kes ei ole tingimata omavahel konkureerivad, kuid sellegipoolest on sarnases olukorras muus mõttes.(44) Eelotsusetaotluses on märgitud, et kahte hinnaalandust võib omavahel eristada nende tehniliste tunnuste põhjal, isegi kui nende käibemaksuga maksustamine toimub erinevalt.

48. Arvestades direktiivi 2006/112 artikli 90 eset ja selle eesmärgi tagada, et käibemaksuga maksustatav väärtus oleks tegelikult saadud tasu, koos käibemaksuõiguse põhimõtete ja eesmärkidega(45), olen seisukohal, et farmatseutiliste toodete tarne haigekassa poolt kindlustatud ja erakindlustusandja poolt kindlustatud isikutele on sarnased olukorrad, mida käsitletakse erinevalt ning see ei ole objektiivselt põhjendatud.(46)

49. Kokkuvõtteks olen nõus, et käibemaks on kaudne tarbimismaks, mida maksab tarbija, ning et maksukohustuslasest kaupleja on „lihtsalt“ riigi nimel tegutsev maksukoguja(47). Toetan seega seisukohta, et „ületamatute erinevuste korral peaks nõudel, et käibemaksu summa peab olema proportsionaalne tegeliku väärtusega, mis tarnija lõppkokkuvõttes saab (ja tarneahela kui terviku puhul lõpphinnaga), olema suurem kaal kui struktuursetel nõuetel. Teisisõnu öeldes, eesmärgi saavutamine on tähtsam kui selle saavutamiseks mõeldud vahendite rakendamine“.(48)

VI. Ettepanek

50. Teen seega ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt.

Ravimeid tarnival ravimitootjal on Euroopa Liidu Kohtu praktika alusel (kohtuotsus, 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punktid 28 ja 31) ning liidu õiguses kehtivat võrdse kohtlemise põhimõtet silmas pidades õigus vähendada maksustatavat väärtust vastavalt nõukogu

28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklile 90, kui

- ta tarnib kõnealuseid ravimeid hulgimüüjate kaudu apteekidele;
- apteegid tarnivad neid eratervisekindlustusega isikutele, kusjuures ravimitelt tuleb tasuda käibemaks;
- ravikulude kindlustamisega tegelev ettevõtja (eratervisekindlustuse andja) hüvitab isikutele, kes on temaga sõlminud eratervisekindlustuse lepingu, ravimite ostmisega seotud kulud ja
- ravimitootja on teatud õigusnormi alusel kohustatud tegema hinnaalandust eratervisekindlustuse andjale.

1 Algeel: inglise.

2 ELT 2006 L 347, lk 1.

3 Kohtuotsus, 24.10.1996, C-317/94, EU:C:1996:400, edaspidi „Elida Gibbs“.

4 Vastavalt Saksamaa kirjalikele märkustele.

5 Kohtuotsus, 5.5.1994, C-38/93, EU:C:1994:188.

6 Nimelt 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“) artikli 11 A osa lõike 1 punkt a.

7 Euroopa Kohtu otsus, 5.5.1994, C-38/93, EU:C:1994:188, punkt 9. Boehringer viitab ka sama kohtuotsuse punktile 12 ning kohtuotsustele, 17.9.2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 30; 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29; ja Elida Gibbs, punkt 27. Viimases leidis Euroopa Kohus, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on „tasu subjektiivne väärtus, st igal konkreetsel juhul tegelikult saadud väärtus, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaksmääratud väärtus“.

8 Kohtuotsus, 16.1.2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

9 Siinjuures viitab Boehringer Euroopa Kohtu otsusele, 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punktidele 29 ja 35 ning kohtuotsusele Elida Gibbs punktile 28. Komisjon viitab kohtuotsustele, 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15, ja 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 20.

10 Komisjon tugineb kohtumäärusele, 9.12.2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21; ja kohtuotsusele, 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika.

11 Komisjon viitab Bundestagi dokumendile 17/3698, lk 60 ja 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

12 Euroopa Kohtu otsus, 16.1.2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

13 Euroopa Kohtu otsus, 15.10.2002, C-427/98, EU:C:2002:581.

14 Saksamaa osutab oma väite põhjendamiseks kohtuotsusele, 21.11.2013, Dixon's Retail,

C?494/12, EU:C:2013:758, punkt 33. Ühendkuningriik viitab kohtuotsustele, 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C?154/80, EU:C:1981:38, punkt 12; 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics, C?230/87, EU:C:1988:508, punkt 11; ja 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, C?102/86, EU:C:1988:120, punktid 11 ja 12.

15 Saksamaa osutab kohtuotsusele, 7.11.2013, Tulic? ja Plavosin, liidetud kohtuasjad C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34.

16 *Ibid.*, punkt 33.

17 Saksamaa tugineb kohtuotsusele, 15.5.2001, Primbrack, C?34/99, EU:C:2001:271, punkt 25.

18 Ühendkuningriik tugineb kohtuotsusele, 22.11.2011, Office des produits wallons, C?184/00, EU:C:2001:629, punkt 18.

19 Saksamaa viitab kohtuotsustele, 25.5.1993, Bally, C?18/92, EU:C:1993:212, punkt 16, ja 15.5.2001, Primback, C?34/99, EU:C:2001:271, punkt 38.

20 Saksamaa viitab muu hulgas kohtuotsustele, 10.4.2008, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, punkt 49; 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai, C?250/11, EU:C:2012:496, punkt 45; ja 6.11.2014, Feakins, C?335/13, EU:C:2014:2343, punktid 49 ja 51.

21 Ühendkuningriik osutab oma argumendi toetuseks kohtuotsustele, 15.11.2012, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716; ja 19.12.2012, Grattan, C?310/11, EU:C:2012:822.

22 Vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 32, milles kohtujurist märkis, et „Euroopa Kohus sedastas küll kohtuasjas Elida Gibbs esimest korda, et maksustatava väärtuse vähenemist võib teatavatel asjaoludel eeldada ka siis, kui lepingus kindlaks määratud tasu üldse ei muutu.“ Märgin lisaks, et nagu Boehringer oma kirjalikus seisukohas rõhutas, oli kõnealune Euroopa Kohtu otsus kooskõlas kohtujurist Wathelet' poolt kohtuasjas Ibero Tours tehtud ettepaneku (C?300/12, EU:C:2013:502) punktis 29 sisalduva olulise märkusega. Kohtujurist Wathelet märkis: „Kuigi Euroopa Kohus pidas maksukohustuslast „esimeseks lülis tehinguteahelas“, on siin pigem tegemist viitega selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs – ning milles tootja, kes pakkus lõpptarbijale allahindlust, oli väärtusahela alguses –, mitte maksubaasi vähendi kohaldamise eeltingimusega.“

23 Kohtuotsus, 16.1.2014, C?300/12, EU:C:2014:8.

24 Kohtuotsus, 29.5.2001, Freemans, C?86/99, EU:C:2001:291, punkt 33.

25 *Ibid.*

26 Euroopa Kohtu otsus, 16.1.2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, punkt 29.

27 *Ibid.*, punkt 31.

28 *Ibid.*, punkt 32.

29 *Ibid.*, punkt 30.

30 Kohtuotsus, 19.7.2012, International Bingo Technology, C?377/11, EU:C:2012:503, punkt 31. Vt ka kohtuotsused, 5.5.1994, Glawe, C?38/93, EU:C:1994:188, ja 24.10.2013, Metropol

Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687.

31 Kohtuotsus, 19.7.2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:1994:181, punkt 19. Seda väitis ka kõnealuses kohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud liikmesriigi kohus.

32 Euroopa Kohus jõudis sellisele järeldusele, tuginedes direktiivi 2006/112 artikli 73 eelkäijale, st kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a.

33 Kohtuotsus, 19.7.2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punkt 28.

34 Samuti märgin, et Boehringeri tehtud hinnaalandus ei kuulu direktiivi 2006/112 artiklis 79 maksustatava väärtuse hulga arvatus summade hulka.

35 Nagu teadaolevalt leidis aset juhtumi puhul, kus krediitkaarditeenused osalesid jaemüügis kliendi ja kaupluse vahel. Vt nt kohtuotsus, 15.5.2001, Primback, C-34/99, EU:C:2002:271.

36 Kohtuotsus, 29.5.2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 30. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Stix-Hackl, 27.9.2001, Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2001:494, punkt 74. Kohtujurist Jacobs leidis kohtuasjas Glawe, C-38/93, EU:C:1994:81, tehtud ettepaneku punktis 16, et „hasartmängutehingud ei sobi käibemaksu arvestamiseks.“

37 Kohtuotsus, 17.9.2002, Town and County Factors, C-498/99, ECLI:EU:C:2002:494, punkt 30. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 45.

38 Kohtuotsus 7.10.2010, Loyalty Mangement, C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590.

39 Kohtuotsus, 10.7.2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, punkt 36, mis viitab kohtuotsuse Elida Gibbs punktile 24.

40 Vt analoogia alusel kohtuotsus, 27.3.2014, Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:815, punkt 35.

41 Nt kohtuotsus, 26.1.2012, Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika; ja kohtuotsus, 7.11.2013, Tulic? ja Plavosin, liidetud kohtuasjad C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 36.

42 Kohtujuristi kursiiv. Vt nt kohtuotsus, 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika.

43 Seoses direktiivi 2006/112 artikli 90 eelkäijaga, st kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 11 C osa lõikega 1 vt kohtuotsused, 15.5.2014, Almos Agrávkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 19.12.2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, punkt 35.

44 Vt kohtuotsus, 25.4.2013, komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika.

45 Kohtuotsus, 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika.

46 Vt eelotsusetaotlus.

47 Vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika.

48 Vt kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi komisjon vs. Saksamaa, C-427/98, EU:C:2001:457, punkt 110.