

62016CC0462

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

EVGENIJA TANCHEVA

od 11. srpnja 2017. (1)

Predmet C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

protiv

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Porez na dodanu vrijednost – Isporuka lijekova trgovcima na malo koju proizvođač obavlja preko trgovaca na veliko – Članci 73. i 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost – Oporezivi iznos – Zakonska obveza proizvođača da osigura popust indeksiran prema prodajnoj cijeni – Porezno tijelo države članice koje popust tretira kao smanjenje cijene u odnosu na obavljene isporuke koje uključuju fondove zakonskog (javnog) zdravstvenog osiguranja, ali ne i fondove privatnog zdravstvenog osiguranja – Načela razrađena u predmetu C-317/94, Elida Gibbs – Načelo jednakog postupanja”

I. Uvod

1.

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: *Boehringer*) proizvođač je farmaceutskih proizvoda na vrhu lanca isporuke koji je u skladu sa zakonskom odredbom njemačkog prava obavezan priznati rabat na cijenu nakon što je izvršena isporuka koja je indeksirana prema cijeni njegovih proizvoda. Pitanje koje se postavlja u glavnom postupku odnosi se na utvrđivanje je li u skladu s pravom Unije to što Finanzamt Bingen-Alzey (Porezna uprava Bingen-Alzey, u daljnjem tekstu: *porezno tijelo države članice*) dopušta *Boehringeru* da u obzir uzme rabat na cijenu prilikom izračuna oporezivog iznosa za potrebe PDV-a u odnosu na isporuke farmaceutskih proizvoda izvršene u okviru javnog zdravstvenog osiguranja, ali ne i privatnog zdravstvenog osiguranja?

2.

Ovo je pitanje koje se postavlja u odluci Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) kojom se upućuje prethodno pitanje, a kojim se traži tumačenje članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2). Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) smatra da je odluka Suda u predmetu *Elida Gibbs* (3) od temeljnog značaja za rješavanje ovog spora. U predmetu *Elida Gibbs* utvrđeno je da je smanjenjem cijena, koje je društvo koje se nalazi na čelu lanca isporuke odobralo krajnjem potrošaču svojih proizvoda u istom lancu isporuke korištenjem sustava u okviru kojeg taj potrošač predočuje kupon za dio cijene, umanjen oporezivi iznos za PDV na isporuku koju je to društvo izvršilo, iako nije bilo ugovornog odnosa između njega i krajnjeg potrošača.

3.

Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, fondovi javnog zdravstvenog osiguranja krajnji su potrošači u lancu isporuka Boehringerovih farmaceutskih proizvoda, dok fondovi privatnog zdravstvenog osiguranja to nisu. Opravdava li ova razlika to što porezno tijelo države članice odbija smanjiti oporezivi iznos u odnosu na potonju vrstu isporuke?

4.

Došao sam do zaključka da to nije tako.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5.

U članku 73. Direktive 2006/112 navedeno je:

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

6.

U članku 90. stavku 1. Direktive 2006/112 navedeno je:

„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.”

B. Nacionalno pravo

1. Zakon o porezu na promet

7.

U skladu s člankom 10. stavkom 1. drugom rečenicom Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) naknada obuhvaća ukupni izdatak primatelja (umanjen za porez na promet) u svrhu primanja predmetne isporuke.

8.

Na temelju članka 17. stavka 1. prve rečenice UStG-a, kada se porezna osnovica oporezive transakcije promijeni, trgovac koji je izvršio isporuku mora na odgovarajući način ispraviti iznos poreza koji treba platiti.

2. Zakon o zdravstvenom osiguranju

9.

Na temelju članka 2. stavka 1. prve rečenice Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Peta knjiga Socijalnog zakonika; u daljnjem tekstu SGB V), fondovi (javnog) zdravstvenog osiguranja moraju usluge propisane zakonom učiniti dostupnima osobama koje su njihovi osiguranici. Na temelju

¶lanka 2. stavka 2. prve re¶enice SGB¶a V, osigurane osobe u na¶elu usluge primaju kao usluge u naravi. Na temelju ¶lanka 2. stavka 2. tre¶e re¶enice SGB¶a V, fondovi (javnog) zdravstvenog osiguranja sklapaju ugovore o pru¶anju usluga u naravi s pru¶ateljima usluga, kao ¶to su ljekarne. Na temelju ¶lanka 129. SGB¶a V, izme¶u nacionalne udruge fondova javnog zdravstvenog osiguranja i nacionalne udruge ljekarni mora postojati okvirni ugovor o isporuci lijekova.

10.

Na temelju ¶lanka 130.a stavka 1. prve do ¶etvrte re¶enice SGB¶a V, u odnosu na lijekove izdane na teret fondova javnog zdravstvenog osiguranja ti fondovi dobivaju od ljekarni popust od na¶elno 7 % od prodajne cijene farmaceutskog dru¶tva bez PDV¶a. Farmaceutska dru¶tva kao ¶to je Boehringer moraju ljekarnama naknaditi popust.

11.

Ostale odredbe ¶lanka 130.a SGB¶a V ure¶uju rok za pla¶anje i iznos popusta u posebnim okolnostima.

12.

S druge strane, osobe u privatnom osiguranju same u ljekarnama pla¶aju za Boehringerove farmaceutske proizvode, a potom od privatnog zdravstvenog fonda kod kojeg su osigurane tra¶e naknadu svojih tro¶kova.

13.

Me¶utim, na temelju ¶lanka 1. Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Zakon o rabatima na lijekove, u daljnjem tekstu: AMRabG) od 22. prosinca 2010., u odnosu na lijekove koji se izdaju samo na recept farmaceutska dru¶tva kao ¶to je Boehringer odobravaju fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja rabat kada fondovi u cijelosti ili djelomi¶no nakna¶uju privatnim osiguranicima tro¶kove lijekova na recept. Rabat koji fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja priznaju dru¶tva kao ¶to je Boehringer opisan je u odluci kojom se upu¶uje prethodno pitanje na na¶in da se odobrava po stopi povrata u skladu s ¶lankom 130.a stavcima 1., 1.a, 2., 3., 3.a i 3.b SGB¶a V.

14.

Prema sudskoj praksi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), oporezivi iznos za potrebe poreza na promet umanjuje se za rabate koje dru¶tva kao ¶to je Boehringer osiguravaju ljekarnama i trgovcima na veliko u podru¶ju fondova javnog zdravstvenog osiguranja.

III. ¶injenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

15.

Boehringer je farmaceutsko dru¶tvo koje proizvodi lijekove i u okviru oporezivih isporuka dobavlja te proizvode ljekarnama preko trgovaca na veliko. Tako je postupao 2011., ¶to je relevantna godina u ovom predmetu.

16.

Ljekarne u Njema¶koj izdaju Boehringerove farmaceutske proizvode osobama sa zakonskim (javnim) zdravstvenim osiguranjem u skladu s okvirnim ugovorom sklopljenim s nacionalnom udrugom fondova javnog zdravstvenog osiguranja. Farmaceutski proizvodi isporu¶uju se fondovima javnog zdravstvenog osiguranja, a potonji ih ¶ine dostupnima svojim osiguranicima.

Ljekarne odobravaju fondovima javnog zdravstvenog osiguranja popust na cijenu lijekova. Kao farmaceutsko društvo Boehringer je dužan u skladu s člankom 130.a stavkom 1. SGB-a V naknaditi taj popust ljekarnama ili trgovcima na veliko ako su isti uključeni. Za potrebe poreza na promet, porezno tijelo postupi s popustom kao sa smanjenjem naknade.

17.

Ljekarne izdaju farmaceutske proizvode osiguranicima u privatnom zdravstvenom osiguranju u skladu s pojedinačnim ugovorima s tim osobama. Za razliku od fondova javnog zdravstvenog osiguranja, fondovi privatnog zdravstvenog osiguranja nisu sami kupci lijekova, nego svojim osiguranicima samo nadoknađuju troškove nastale kada oni kupe farmaceutske proizvode. Tada su farmaceutska društva kao što je Boehringer dužna u skladu s člankom 1. AMRabG-a odobriti fondu privatnog zdravstvenog osiguranja popust na cijenu lijeka. Taj popust porezno tijelo države članice ne smatra smanjenjem naknade za potrebe poreza na promet. Ako osoba u privatnom osiguranju ne zatraži naknadu, tada u skladu s člankom 1. AMRabG-a u vezi s člankom 130.a SGB-a V društva poput Boehringera ne moraju platiti rabat (4).

18.

Boehringer je 2011. odobrio privatnim zdravstvenim osigurateljima propisane popuste te ih je u prijavi poreza na promet ipak uzeo u obzir kao promjenu osnovice za izračun isporuka farmaceutskih proizvoda trgovcima farmaceutskim proizvodima. Zbog posebnog nadzora u vezi s porezom na promet porezno tijelo države članice izdalo je izmijenjeno rješenje o porezu na promet u kojem ti popusti nisu bili uzeti u obzir kao smanjenje naknade. Prigovor protiv tog rješenja, koji je Boehringer podnio, nije bio prihvaćen.

19.

Stoga je Boehringer podnio tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud). Kako bi se u obzir uzeo i postprodajni popust odobren fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja, Finanzgericht je izmijenio rješenje o porezu na promet na način da je porez na promet obračunan u korist Boehringera na temelju godišnje prijave poreza na promet. Protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud) porezno tijelo države članice podnijelo je reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud).

20.

Peto vijeće Bundesfinanzhofa uputilo je sljedeće prethodno pitanje.

„Ima li farmaceutsko društvo koje isporučuje lijekove, u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije (presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije, pravo na smanjenje oporezivog iznosa na temelju članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ako

—

te lijekove isporučuje ljekarnama preko trgovaca na veliko,

—

ljekarne obavljaju oporezive isporuke tih proizvoda osiguranicima u privatnom zdravstvenom osiguranju,

—
osiguravatelj troškova liječenja (društvo privatnog zdravstvenog osiguranja) naknađuje svojim osiguranicima cijenu kupnje lijekova, i

—
je farmaceutsko društvo obvezno na temelju zakona platiti „popust” društvu privatnog zdravstvenog osiguranja?”

21.

Pisana očitovanja Sudu podnijeli su Boehringer, njemačka i britanska vlada te Europska komisija. Rasprava nije održana.

IV. Sažetak argumenata

A. Boehringer i Komisija

22.

Boehringer i Komisija tvrde da se radi o povredi načela jednakog postupanja za koju nema objektivnog opravdanja, pri čemu se Boehringer oslanja konkretno na članak 20. Povelje Europske unije o temeljnim pravima.

23.

Neovisno o tome, Boehringer smatra da isti zaključak proizlazi iz članka 73. Direktive 2006/112 kako je protumačen s obzirom na presudu Suda Glawe (5). U tom je predmetu Sud zaključio da se u slučaju automata za igre na sreću, koji su u skladu s prisilnim zakonskim odredbama namješteni tako da u prosjeku isplaćuju dobitak od barem 60 % igračkog uloga, naknada koju operater, u skladu s prethodnikom članka 73. Direktive 2006/112 (6), stvarno primi u zamjenu za to što su automati učinjeni dostupnima sastoji samo od udjela uloga kojim operater može stvarno raspolagati (7).

24.

Za Boehringer to znači da se popust koji je dao fondovima privatnog osiguranja mora na jednak način uzeti u obzir zato što je iznos smanjenja jasan i unaprijed određen i zato što je Boehringer obvezan na temelju njemačkog prava određenim dio prodajne cijene svojih farmaceutskih proizvoda naknaditi fondovima privatnog osiguranja.

25.

Boehringer i Komisija također se pozivaju na članak 90. Direktive 2006/112, kako je protumačen u presudi Elida Gibbs, te pobijaju argumente iznesene u pisanim očitovanjima Njemačke i Ujedinjene Kraljevine prema kojima su presuda Elida Gibbs i one nakon nje, kao što je presuda Ibero Tours (8) (raspravljena dolje u točkama 35. do 39.), zasnovane na zamisli da se plaćanja izvršena subjektu izvan lanca isporuke, kao što je fond privatnog osiguranja, ne mogu smatrati smanjenjem cijene nakon isporuke na temelju članka 90. Direktive 2006/112.

26.

Boehringer i Komisija smatraju da subjekt koji krajnjem potrošaču nudi smanjenje cijene ne mora

biti na početku lanca vrijednosti. Glavni razlikovnik prilikom određivanja oporezivog iznosa jest iznos koji je dobavljač stvarno primio, a ne ono što je primatelj isporuke potrošio (9). Oba se pozivaju na načelo porezne neutralnosti (10). Komisija primjećuje da s ekonomskog stajališta ne postoji razlika u položaju fondova privatnog i javnog zdravstvenog osiguranja.

27.

Komisija tvrdi da je cilj njemačkog zakona o smanjenju cijena farmaceutskih proizvoda osigurati jednako postupanje prema poduzećima za javno i privatno zdravstveno osiguranje. (11) Komisija tvrdi da se to nužno mora proširiti na PDV.

B. Njemačka i Ujedinjena Kraljevina

28.

Kao što je već spomenuto, i Njemačka i Ujedinjena Kraljevina smatraju da je zaključak u presudi Elida Gibbs, prema kojemu nije potrebno da izmeću krajnjeg potrošača i poreznog obveznika postoji ugovorni odnos kako bi se popuste na cijenu koje je potonji odobrio prethodnom moglo uzeti uz obzir prilikom izračuna oporezivog iznosa, uvjetovan time da se porezni obveznik nalazi unutar lanca transakcija koji završava s krajnjim potrošačem. Njemačka i Ujedinjena Kraljevina tvrde da tu analizu podupire presuda Suda u predmetu Ibero Tours (raspravljena dolje u točkama 35. do 39.) (12), a Ujedinjena Kraljevina dalje ističe da su načela iz presude Elida Gibbs potvrđena u presudi Komisija/Njemačka (13).

29.

Njemačka i Ujedinjena Kraljevina podsjećaju da naknada može postojati samo ako postoji izravna veza između isporučenih robe i primljene protuvrijednosti (14), te da takva veza ne postoji između Boehringera i fondova privatnog zdravstvenog osiguranja. Članak 73. Direktive 2006/112 mora se tumačiti u skladu s temeljnim načelom da PDV ima za cilj opteretiti samo krajnjeg potrošača (15). Oporezivi iznos obuhvaća naknadu koju je porezni obveznik zapravo primio, a ne vrijednost koja je procijenjena prema objektivnim mjerilima (16). Njemačka primjećuje da je prema sudskoj praksi Suda odlučujući razlikovnik u pogledu naknade postojanje sporazuma između stranaka o uzajamnim koristima, pri čemu plaćanje primljeno od jedne strane odgovara stvarnoj i efektivnoj protuvrijednosti robe isporučene drugoj strani (17). Tako u pogledu isporuka privatnim osiguranicima naknada koju je Boehringer primio ostaje iznos koji je on primio od prvog kupca u lancu isporuke, to jest, ovisno o slučaju, od svojih kupaca ljekarni ili trgovaca na veliko.

30.

Ujedinjena Kraljevina dodaje da se plaćanja koja je Boehringer izvršio ne mogu smatrati potporama iz članka 73. Direktive 2006/112 (18), i da se članak 90. Direktive 2006/112 ne može primijeniti na situaciju u kojoj se nacionalnim pravom od dobavljača zahtijeva da plati doprinos, pristojbu ili davanje (na primjer radi potpore privatnom pružanju zdravstvene zaštite). Ujedinjena Kraljevina tvrdi da fondovi privatnog zdravstvenog osiguranja nisu kupci ili treće strane. Njemačka dodaje da članak 79. točka (b) Direktive 2006/112, kojim se isključuje iz oporezivog iznosa cjenovne popuste i rabate koji se odobravaju kupcu i koje on dobiva u vrijeme isporuke, nije relevantan za glavni postupak i dalje navodi da je glavni postupak sličan sporovima u kojima je Sud presudio da oporezivi iznos u prodaji plaćenju kreditnom karticom ostaje puna prodajna cijena kada kao naknadu za usluge transakcije kreditnom karticom porezni obveznik prihvati od davatelja kredita iznos koji je manji od te pune prodajne cijene (19).

31.

U odnosu na navodnu povredu jednakog postupanja i porezne neutralnosti, Njemačka i Ujedinjena Kraljevina smatraju da rabat koji Boehringer plaća lijekarnama (i, ovisno o slučaju, trgovcima na veliko) prilikom isporuke farmaceutskih proizvoda putem fondova javnog zdravstvenog osiguranja nije usporediv s rabatom koji Boehringer plaća fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja (20). Njemačka dodaje da ne postoji opasnost od narušavanja tržišnog natjecanja; farmaceutski proizvodi koji se isporučuju osiguranicima u javnom zdravstvenom osiguranju ne nalaze se u tržišnom natjecanju s farmaceutskim proizvodima koji se isporučuju privatnim osiguranicima. Budući da ove dvije situacije nisu usporedive, nije potrebno razmotriti jesu li objektivno opravdane. Ujedinjena Kraljevina tvrdi da bi trebalo poštovati izbor zakonodavca Unije u pogledu načina na koji treba postupati s isporukama.

32.

Ujedinjena Kraljevina dodaje da načelo porezne neutralnosti, koje odražava zajednički sustav PDV-a i ima za cilj opteretiti samo krajnjeg potrošača, nije pravilo primarnog prava koje samo po sebi omogućava da se utvrdi oporezivi iznos u smislu članka 73. i 90. (21).

V. Ocjena

33.

Na prethodno pitanje treba odgovoriti potvrdno, i to iz sljedećeg razloga.

34.

Smatram da bit razvoja prava u presudi Elida Gibbs leži isključivo u utvrđenju da je za poreznog obveznika nepotrebno da je ugovorno povezan s izravnim korisnikom popusta prije nego što bi taj popust mogao dovesti do smanjenja cijene nakon isporuke u smislu članka 90. Direktive 2006/112 (22). Tada je u glavnom postupku za primjenu članka 90. Direktive 2006/112 jednako tako irelevantan izostanak ugovorne veze između Boehringera i fondova privatnog osiguranja, kojima je na temelju njemačkog prava on obvezan odobriti postprodajni popust indeksiran prema cijeni.

35.

Nadalje, iz presude Ibero Tours (23) ne mogu izvesti nikakav izričit zaključak ili nužne posljedice da se pravilo iz presude Elida Gibbs primjenjuje samo ako je primatelj popusta krajnji potrošač u lancu isporuke koji počinje s poreznim obveznikom koji daje popust. Naime, Sud je zaključio da ništa u presudi Elida Gibbs ne ukazuje na to da se ona mora restriktivno tumačiti i da presuda slijedi tekst članka 11. dijela C stavka 1. Šeste direktive o PDV-u (24) (sada članak 90. Direktive 2006/112) koji pretpostavlja da naknadna izmjena ugovornih odnosa nije potrebna (25).

36.

Ibero Tours, porezni obveznik u tom predmetu, bio je putnički agent koji je usluge pružao kao posrednik između organizatora putovanja i klijenata organizatora putovanja (u daljnjem tekstu: putnici). Za razliku od ovog predmeta, koji uključuje lanac isporuke, taj se predmet odnosio na jedinstvenu isporuku. Od organizatora putovanja Ibero Tours je primao proviziju za svoje usluge posrednika u toj jedinstvenoj isporuci te je dio te provizije koristio zapravo kao potporu putnicima, tako da je iznos koji je organizator putovanja primio bio viši od iznosa koju su putnici platili. Ibero Tours je na temelju presude Elida Gibbs tvrdio da u svrhu izražavanja oporezivog iznosa smanjenja cijene koja je odobrio putnicima treba odbiti od provizije koju je Ibero Tours primio od organizatora

putovanja.

37.

Zahtjev Ibero Toursa bio je u bitnome odbijen jer je Sud zaključio da je on posrednik jedinstvene transakcije, a ne dio lanca transakcija. U presudi Ibero Tours Sud je istaknuo da je naknada koju u predmetu Elida Gibbs prima porezni obveznik, koji se nalazio na čelu lanca transakcija, bila efektivno smanjena sniženjem koje je on dodijelio izravno krajnjem potrošaču putem sustava vraćanja (26), dok je Ibero Tours bio obvezan isplatiti organizatoru putovanja dogovorenu cijenu za njegove usluge putovanja, neovisno o eventualnom popustu koji bi Ibero Tours odlučio dodijeliti putnicima (27). Nije bilo ni uinka na naknadu koju je primio Ibero Tours za svoje usluge posrednika. Stoga, u skladu s člankom 11. dijelom A stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive (sada članak 73. Direktive 2006/112), takvo sniženje cijene nije dovelo do smanjenja oporezivog iznosa ni u odnosu na glavnu transakciju niti isporuku usluga od strane putničkog agenta (28).

38.

Stoga upućivanje u presudi Ibero Tours na organizatora putovanja koji se „ne nalazi [...] na čelu nekog lanca transakcija, s obzirom na to da isporučuje usluge izravno krajnjem potrošaču”, tumačim samo kao naglašavanje činjenice da je u tom predmetu Ibero Tours pružao jedino uslugu posredovanja u jedinstvenoj transakciji (29). Boehringer o čito nije u istom položaju.

39.

Osim toga, ni porezni obveznik u predmetu Elida Gibbs ni poreznik obveznik u predmetu Ibero Tours nisu davali popuste na cijenu zbog zakonodavne intervencije koja ih je obvezivala da tako postupaju i koja je, štoviše, bila indeksirana prema cijeni isporuke. To je međutim, kako proizlazi iz elemenata u spisu, slučaj u odnosu na Boehringer.

40.

Stoga smatram da u skladu sa sudskom praksom Suda Boehringer nije „slobodno raspolagao cijelim iznosom” cijene koji je primio prilikom prve prodaje svojih proizvoda ljekarnama ili trgovcima na veliko (30). Boehringer je u najboljem slučaju „tek privremeni depozitar” (31) dijela primljenog iznosa koji kasnije mora platiti fondovima javnog i privatnog zdravstvenog osiguranja kao rabat i koji je, što je važno, indeksiran prema cijeni isporučenih farmaceutskih proizvoda.

41.

Sud je došao do ovog zaključka u presudi International Bingo Technology u kontekstu zakonodavne intervencije u pogledu iznosa isplaćenog kao dobitka u igri bingo s listićima (32). Sud je zaključio je da „zato što je udio u cijeni listića, koji se igraćima isplaćuje kao dobitak, unaprijed određen te je obvezan, isti se ne može smatrati dijelom naknade koju priređivač igre prima za isporuku usluge pružene igraćima” (33).

42.

Budući da i članak 73. i članak 90. Direktive o PDV-u obrađuju sastavnice „oporezivog iznosa”, ne vidim razloga zašto se utvrđenje doneseno u kontekstu značenja „naknade” iz članka 73. u presudi International Bingo Technology ne bi moglo primijeniti na tumačenje „smanjenja cijene” iz članka 90. (34). Dodao bih i da se ne postavlja pitanje o tome obavlja li Boehringer plaćanja fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja kao naknadu za neku vrstu usluge (35). To o čito nije tako.

43.

Priznajem da je Sud primijetio da se „ne ?ini prikladnim izvesti op?enite zaklju?ke” iz oporezivanja transakcija igara na sre?u „kako bi ih se primijenilo na uobi?ajeno oporezivanje isporuke robe” (36). Me?utim, ne smatram da ove primjedbe va?e i za okolnosti u kojima se zakonodavstvom dr?ave ?lanice intervenira kako bi se poreznog obveznika obvezalo da cijenu koju ?e u kona?nici primiti za isporuku smanji razmjerno cijeni te isporuke putem obveznih pla?anja krajnjem potroša?u ili tre?oj strani. Sud je u presudi Town and County Factors zaklju?io da puni iznos ulaznih pristojbi koje primi organizator natjecanja, koji je odlu?io isplatiti nagradu, predstavlja oporezivi iznos za to natjecanje, djelomi?no zbog toga što nije bilo prisilnih zakonskih odredbi o tome da treba isplatiti odre?eni postotak uloga igra?a (37).

44.

Naime, dodjela privatnim osiguranicima, a ne fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja, uloge krajnjih potroša?a u lancu isporuke mogla bi se smatrati pravnom fikcijom, osobito ako se PDV, koji takve osobe pla?aju ljekarnama, njima vra?a u sklopu povrata koji osiguravaju fondovi privatnog zdravstvenog osiguranja. Naposljetku, Sud je smatrao da „je uzimanje u obzir gospodarske stvarnosti temeljni kriterij za primjenu zajedni?kog sustava PDV?a” (38).

45.

Stoga se pla?anja izvršena u trenutku kupnje mogu smatrati naknadom koju daje tre?a strana u skladu s ?lankom 73. Direktive 2006/112 kada takve tre?e strane zatra?e naknadu od fondova privatnog zdravstvenog osiguranja, a Boehringer postane na temelju njema?kog prava obvezan priznati rabat utvr?en u ?lanku 1. AMRabG?a. Sukladno toj analizi, fond privatnog zdravstvenog osiguranja mo?e se smatrati krajnjim potroša?em isporuke Boehringera kao poreznog obveznika, tako da ?e iznos PDV?a koji porezno tijelo mora naplatiti to?no odgovarati iznosu PDV?a koji je prijavljen na ra?unu i koji je krajnji potroša? platio (39). ?injenica da fond privatnog zdravstvenog osiguranja nije izravan korisnik lijekova koje isporu?uje Boehringer ne poništava izravnu vezu izme?u isporuke te robe i primljene naknade (40).

46.

Na temelju pristupa koji zagovaram izbje?i ?e se situacija da porezna tijela napla?uju iznos ve?i od poreza koji je Boehringer kao porezni obveznik platio (41). Nadalje, time ?e se poštovati temeljno na?elo PDV?a da je porezna osnovica stvarno primljena naknada (42), što u odnosu na ?lanak 90. Direktive 2006/112/EZ prerasta u obvezu da se oporezivi iznos smanji svaki put kada porezni obveznik, nakon što je transakcija obavljena, ne primi dio naknade ili cijelu naknadu (43).

47.

Naposljetku, budući da članak 90. Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti u skladu s načelom jednakog postupanja, kako je navedeno u članku 20. Povelje, to također ide u prilog potvrdnom odgovoru na prethodno pitanje. Neovisno o tome postoji li tržišno natjecanje između isporuke javno i privatno financiranih farmaceutskih proizvoda, Sud je smatrao da jednak tretman u poreznim stvarima nije ograničen na načelo porezne neutralnosti između gospodarskih subjekata koji se nalaze u tržišnom natjecanju, nego da ono može biti povrijeđeno drugim vrstama diskriminacije koje utječu na gospodarske subjekte koji se međusobno ne nalaze nužno u tržišnom natjecanju, ali koji se ipak u drugim pogledima nalaze u sličnom položaju (44). Isti činjenica da se u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje navodi da se dva popusta razlikuju samo s obzirom na svoja tehnička obilježja, iako im je u svrhu PDV-a porezni tretman znatno drugačiji.

48.

S obzirom na predmet članak 90. Direktive 2006/112 i njegovu svrhu osiguranja da porezna osnovica PDV-a bude stvarno primljena naknada, uzimajući u obzir načela i ciljeve prava PDV-a (45), smatram da tretman farmaceutskih isporuka osiguranika u javnom i privatnom zdravstvenom osiguranju predstavlja usporedive situacije u kojima se različito postupa, a za što ne postoji objektivno opravdanje (46).

49.

Završno, slažem se da je PDV neizravan porez na potrošnju koji snosi potrošač i da poduzetnik koji je porezni obveznik djeluje „samo” kao osoba koja ubire porez za račun države (47). Stoga podupirem stajalište da bi „u slučaju inače nepomirljive razlike, zahtjevu da iznos obračunatog PDV-a mora odgovarati točnom udjelu stvarne vrijednosti koju je dobavljač u konačnici primio (i za članac u cjelini, konačne cijene) trebalo pridodati veću važnost nego strukturnim zahtjevima. Drugim riječima, postizanje cilja važnije je od primjene sredstava stvorenih za njegovo postizanje” (48).

VI. Zaključak

50.

Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

U skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije (presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 28. i 31.) i s obzirom na načelo jednakog postupanja prava Unije, farmaceutsko društvo koje isporučuje lijekove ima pravo na smanjenje oporezivog iznosa na temelju članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ako

—

te lijekove isporučuje ljekarnama preko trgovaca na veliko,

—

ljekarne obavljaju oporezive isporuke tih proizvoda osiguranicima u privatnom zdravstvenom osiguranju,

—

osiguravatelj troškova liječenja (društvo privatnog zdravstvenog osiguranja) nakna?uje svojim osiguranicima cijenu kupnje lijekova, i

–

je farmaceutsko društvo obvezno na temelju zakona platiti „popust” društvu privatnog zdravstvenog osiguranja.

(1) Izvorni jezik: engleski

(2) SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(3) Presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400

(4) Prema pisanim o?itovanjima Njema?ke.

(5) Presuda od 5. svibnja 1994., C?38/93, EU:C:1994:188.

(6) To jest ?lanak 11. dio A stavak 1. to?ka (a) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva o PDV?u).

(7) Presuda od 5. svibnja 1994., C?38/93, EU:C:1994:188, t. 9. Boehringer tako?er upu?uje na to?ku 12. iste presude, kao i na presude od 17. rujna 2002., Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, t. 30., od 27. o?ujka 2014., Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, t. 29., i Elida Gibbs, t. 27. U potonjoj presudi Sud je primijetio da je ustaljena sudska praksa da je „naknada ‚subjektivna’ vrijednost, odnosno vrijednost koja je stvarno primljena u svakom konkretnom slu?aju, a ne vrijednost koja je procijenjena prema objektivnim mjerilima”.

(8) Presuda od 16. sije?nja 2014., C?300/12, EU:C:2014:8

(9) Ovdje Boehringer upu?uje na to?ke 29. i 35. presude Suda od 27. o?ujka 2014., Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, i na to?ku 28. presude Elida Gibbs. Komisija upu?uje na presude od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, t. 15., i od 26. sije?nja 2012., Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, t. 20.

(10) Komisija se poziva na rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium, C?69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21., i na presudu od 8. lipnja 2006., L.u.P., C?106/05, EU:C:2006:380, t. 48. i navedenu sudsku praksu.

(11) Komisija upu?uje na dokument Bundestaga 17/3698, str. 60. i 61. (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

(12) Presuda od 16. sije?nja 2014., C?300/12, EU:C:2014:8

(13) Presuda od 15. listopada 2002., C?427/98, EU:C:2002:581

(14) Njemačka navodi presudu od 21. studenoga 2013., *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, t. 33. Ujedinjena Kraljevina se poziva na presude od 5. veljače 1981., *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, EU:C:1981:38, t. 12., od 23. studenoga 1988., *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, t. 11., i od 8. ožujka 1988., *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, t. 11. i 12.

(15) Njemačka u prilog tome argumentu navodi presudu od 7. studenoga 2013., *Tulic* i *Plavosin*, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.

(16) Ibid., t. 33.

(17) Njemačka se poziva na presudu od 15. svibnja 2001., *Primbrack*, C-34/99, EU:C:2001:271, t. 25.

(18) Ujedinjena Kraljevina se poziva na presudu od 22. studenoga 2011., *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, t. 18.

(19) Njemačka se poziva na presude od 25. svibnja 1993., *Bally*, C-18/92, EU:C:1993:212, t. 16., i od 15. svibnja 2001., *Primbrack*, C-34/99, EU:C:2001:271, t. 38.

(20) Njemačka upućuje, među ostalim, na presude od 10. travnja 2008., *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.; od 19. srpnja 2012., *Lietuvos geležinkeliai*, C-250/11, EU:C:2012:496, t. 45., i od 6. studenoga 2014., *Feakins*, C-335/13, EU:C:2014:2343, t. 49. i 51.

(21) Ujedinjena Kraljevina u prilog tome argumentu poziva se na presude od 15. studenoga 2012., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, i od 19. prosinca 2012., *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:822.

(22) Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:568, t. 32., u kojoj je nezavisna odvjetnica primijetila da je „u presudi *Elida Gibbs* Sud prvi put zaključio da se smanjenje porezne osnovice može prihvatiti čak i ako ugovorno određena naknada uopće nije izmijenjena”. Također primjećujem da se u tom predmetu, kao što je u pisanom očitovanju istaknuo *Boehringer*, Sud nije suprotstavio važnom zaključku nezavisnog odvjetnika M. Watheleta u točki 29. njegova mišljenja u predmetu *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2013:502. Nezavisni odvjetnik M. Wathelet primijetio je da „[i]ako je Sud smatrao poreznog obveznika ‚prvom karikom lanca transakcija‘, to [...] prije [predstavlja] upućivanje na činjenice iz predmeta povodom kojeg je donesena presuda *Elida Gibbs* – u kojem se proizvođač koji nudi smanjenje cijene krajnjem potrošaču nalazio na početku lanca vrijednosti – nego navođenje uvjeta koji se mora ispuniti da bi se moglo dobiti smanjenje oporezivog iznosa”.

(23) Presuda od 16. siječnja 2014., C-300/12, EU:C:2014:8

(24) Presuda od 29. svibnja 2001., *Freemans*, C-86/99, EU:C:2001:291, t. 33.

(25) Ibid.

(26) Presuda od 16. siječnja 2014., *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, t. 29.

(27) Ibid., t. 31.

(28) Ibid., t. 32.

(29) Ibid., t. 30.

(30) Presuda od 19. srpnja 2012., International Bingo Technology SA, C-377/11, EU:C:2012:503, t. 31. Vidjeti također presude od 5. svibnja 1994., Glawe, C-38/93, EU:C:1994:188, i od 24. listopada 2013., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687.

(31) Presuda od 19. srpnja 2012., International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, t. 19. To je u tom predmetu predložio nacionalni sud koji je uputio zahtjev.

(32) Sud je došao do ovog zaključka u kontekstu prethodnika članka 73. Direktive 2006/112, to jest članka 11. dijela A stavka 1. točke (a) Šeste direktive o PDV-u.

(33) Presuda od 19. srpnja 2012., International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, t. 28.

(34) Također primjećujem da rabati koje je Boehringer platio ne spadaju u imbenike isključene iz izračuna oporezivog iznosa koji se pojavljuju u članku 79. Direktive 2006/112.

(35) Smatralo se da je o tome riječ u korištenju usluga kreditnih kartica u maloprodaji između kupaca i trgovina. Vidjeti primjera radi presudu od 15. svibnja 2001., Primback, C-34/99, EU:C:2002:271.

(36) Presuda od 29. svibnja 2001., Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, t. 30. Vidjeti i mišljenje nezavisne odvjetnice C. Stix-Hackl u predmetu Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2001:494, t. 74. U točki 16. svojeg mišljenja u predmetu Glawe, C-38/93, EU:C:1994:81, nezavisni odvjetnik F. Jacobs primijetio je da „transakcije kod igara na sreću nisu prikladne za oporezivanje dodane vrijednosti”.

(37) Presuda od 17. rujna 2002., Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, t. 30. Vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, t. 45.

(38) Presuda od 7. listopada 2010., Loyalty Management, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590

(39) Presuda od 10. srpnja 2008., Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, t. 36., u kojoj se navodi presuda Elida Gibbs, t. 24.

(40) Vidjeti analognu presudu od 27. ožujka 2014., Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:815, t. 35.

(41) Primjerice, presuda od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 27. i navedena sudska praksa, i presuda od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 36.

(42) Moje isticanje. Vidjeti primjerice presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 27. i navedenu sudsku praksu.

(43) Vidjeti presude od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22. i navedenu sudsku praksu; i od 19. prosinca 2012., Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, t. 35., u odnosu na prethodnika članka 90. Direktive 2006/112, odnosno članak 11. dio C stavak 1. Šeste direktive o PDV-u.

(44) Presuda od 25. travnja 2013., Komisija/Švedska, C-480/10, EU:C:2013:263, t. 17. i navedena sudska praksa.

(45) Presuda od 7. ožujka 2017., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, t. 42. i navedena sudska praksa.

(46) Vidjeti odluku kojom se upućuje prethodno pitanje.

(47) Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, t. 21. i navedena sudska praksa.

(48) Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. Jacobsa u predmetu Komisija/Njemačka, C-427/98, EU:C:2001:457, t. 110.