

Laikina versija

GENERALINIO ADVOKATO

EVGENI TANCHEV IŠVADA,

pateikta 2017 m. liepos 11 d.(1)

Byla C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

prieš

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis – Gamintojo per didmenininkus vykdomas vaistų tiekimas mažmenininkams – Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 73 ir 90 straipsniai – Apmokestinamoji vertė – Įstatymuose numatyta gamintojo pareiga taikyti nuolaidą, kurios dydis indeksuojamas atsižvelgiant į pardavimo kainą – Valstybės narų mokesčių administratoriaus taikomas požiūris, pagal kurį nuolaida yra tiekimo sandorių kainos sumažinimas tais atvejais, kai tiekimo sandoriai susiję su valstybinėmis ligonių kasomis, bet ne kai jie susiję su privačiojo sveikatos draudimo fondais – Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94) suformuluoti principai – Vienodo požiūrio principas“

I. **Pavadas**

1. *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* (toliau – *Boehringer*) yra tiekimo grandinės pradžioje esanti vaistų gamintoja, kuri pagal Vokietijos teisės nuostatą po to, kai vykdomas tiekimo sandoris, privalo suteikti kainos nuolaidą, indeksuojamą atsižvelgiant į jos produktų kainą. Pagrindinėje byloje kyla klausimas, susijęs su tuo, ar su Europos Sąjungos teisės suderinama situacija, kai *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingeno Alcejaus mokesčių inspekcija, toliau – valstybės narų mokesčių inspekcija) leidžia *Boehringer* atsižvelgti į kainos nuolaidą, kai ji skaičiuoja vaistų tiekimo sandorį, susijusį su valstybiniu sveikatos draudimu, bet ne su privačiuoju sveikatos draudimu, PVM apmokestinamąją vertę.

2. Šis klausimas keliamas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir, norint jį išspręsti, reikia išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2) 90 straipsnį. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) mano, kad norint išspręsti šį ginčą svarbiausia atsižvelgti į Teisingumo Teismo sprendimą *Elida Gibbs*(3). Sprendime *Elida Gibbs*

nustatyta, kad bendrovės, kuri tame sprendime nagrinėjamu atveju buvo tiekimo grandinės pradžioje, teikiamą paslaugą PVM apmokestinamoji vertė turėjo būti mažinama suma, kuria ši bendrovė, taikydama sistemą, pagal kurią toje pačioje tiekimo grandinėje būtų galutiniai jos produktų vartotojai dalį kainos apmokėjo davo nuolaidų kuponais, mažino kainas galutiniams vartotojams, nors jos su galutiniais vartotojais nesiejo sutartiniai santykiai.

3. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs nacionalinis teismas nurodo, kad valstybinės ligonių kasos yra galutiniai vartotojai *Boehringer* vaistų tiekimo grandinėje, o privačiojo sveikatos draudimo fondai – ne. Ar šis skirtumas pateisina valstybės narės mokesčių inspekcijos atsisakymą sumažinti su pastaraisiais susijusių tiekimo sandorių apmokestinamąją vertę?

4. Padariau išvadą, kad šis klausimas reikėtų atsakyti neigiamai.

II. Teisinis kontekstas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

6. Direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybinė narių nustatytomis sąlygomis.“

B. Nacionalinė teisė

1. *Apyvartos mokesčio įstatymas*

7. *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 10 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje numatyta, kad atlygis yra visos prekės arba paslaugų įsigyjantį asmens išlaidos, kurią jis patiria prekei arba paslaugai įsigyti, išskyrus apyvartos mokestį.

8. *UStG* 17 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad jeigu pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, sandorį įvykdęs verslininkas turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą.

2. *Sveikatos draudimo reglamentuojantys teisės aktai*

9. *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* (Socialinio kodekso Penktoji knyga, toliau – *SGB V*) 2 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje numatyta, kad (valstybinės) ligonių kasos apdraustiems asmenims teikia teisės aktuose numatytas paslaugas. Pagal *SGB V* 2 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį apdraustiesiems paprastai mokamos išmokos natūra arba teikiamos paslaugos. Pagal *SGB V* 2 straipsnio 2 dalies trečią sakinį (valstybinės) ligonių kasos su paslaugų teikėjais, kaip antai vaistinėmis, sudaro sutartis dėl išmokų natūra mokėjimo ir paslaugų teikimo. Pagal *SGB V* 129 straipsnį Federalinė ligonių kasų asociacija ir Federalinė vaistinių asociacija turi sudaryti bendrąją sutartį dėl vaistų tiekimo.

10. Pagal *SGB V* 130a straipsnio 1 dalies pirmą–ketvirtą sakinius vaistinės valstybinės ligonių

kasoms j? s?skaita pateiktiems vaistams paprastai suteikia 7 % nuolaid? nuo farmacijos ?mon?s nustatytos pardavimo kainos be PVM. Farmacijos ?mon?s, kaip antai *Boehringer*, privalo kompensuoti vaistin?ms nuolaid?.

11. Kitomis SGB V 130a straipsnio nuostatomis reglamentuojamas mok?jimo terminas ir nuolaidos dydis konkre?iais atvejais.

12. Priva?iuoju sveikatos draudimu apdrausti asmenys u? *Boehringer* vaistus vaistin?se sumoka patys ir v?liau pareikalauja priva?iojo sveikatos draudimo fondo, kuriame jie apdrausti, kompensuoti i?laidas.

13. Kalbant apie receptinius vaistus, pa?ym?tina, kad pagal 2010 m. gruod?io 22 d. *Gesetz über Rabatte für Arzneimittel* (?statymas d?l vaist? kain? nuolaid?, toliau – *AMRabG*) 1 straipsn? farmacijos ?mon?s, kaip antai *Boehringer*, priva?iojo sveikatos draudimo fondams privalo suma?inti receptini? vaist?, kuri? ?sigijimo i?laidas jie visiškai arba iš dalies kompensavo priva?iai apdraustiesiems asmenims, kain?. Nutartyje d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? nurodyta, kad tokios ?mon?s, kaip *Boehringer*, priva?iojo sveikatos draudimo fondams kain? suma?ina atsi?velgdamos ? kompensacij? ir proporcingai patirtoms i?laidoms pagal SGB V 130a straipsnio 1, la, 2, 3, 3a ir 3b dalis.

14. Pagal *Bundesfinanzhof* (Federalinis finans? teismas) jurisprudencij? apyvartos mokes?iu apmokestinamoji vert? ma?inama toki? bendrovi? kaip *Boehringer* vaistin?ms ir didmenininkams valstybinio sveikatos draudimo srityje taikom? nuolaid? suma.

III. Pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudicinis klausimas

15. *Boehringer* yra farmacijos ?mon?, gaminanti vaistus ir per didmenininkus juos tiekianti vaistin?ms; ?ie tiekimo sandoriai yra apmokestinami. ?mon? ?ia veikla u?si?m? ir ?iai bylai svarbiais 2011 m.

16. Vokietijos didmenininkai pagal su Federaline ligoni? kas? asociacija sudaryt? bendr?j? sutart? *Boehringer* vaistus tiekia apdraustiesiems valstybiniu privalomuoju sveikatos draudimu. Vaistin?s vaistus tiekia valstybin?ms ligoni? kasoms, o ?ios juos tiekia savo apdraustiesiems asmenims. Vaistin?s valstybin?ms ligoni? kasoms taiko nuolaid? nuo vaist? kainos. *Boehringer*, kaip farmacijos ?mon?, pagal SGB V 130a straipsnio 1 dal? privalo kompensuoti pritaikyt? nuolaid? vaistin?ms arba didmenininkams, kai ?ie dalyvauja aptariamuose sandoriuose. Apyvartos mokes?io teis?s taikymo tikslais mokes?i? inspekcija ?i? nuolaid? vertina kaip atlygio suma??jim?.

17. Vokietijoje vaistus apdraustiesiems priva?iuoju sveikatos draudimu vaistin?s tiekia pagal su ?iais asmenimis sudarytas individualias sutartis. Kitaip nei valstybin?s ligoni? kasos, priva?iojo sveikatos draudimo fondai patys n?ra vaist? pirk?jai, jie tik kompensuoja j? apdraustiesiems asmenims vaistams ?sigyti patirtas i?laidas. Tokiu atveju tokios farmacijos ?mon?s, kaip *Boehringer*, pagal *AMRabG* 1 straipsn? privalo suteikti priva?iojo sveikatos draudimo fondui nuolaid? nuo vaist? kainos. Valstyb?s nar?s mokes?i? inspekcija ?io kainos ma?inimo apyvartos mokes?io teis?s aspektu nevertina kaip suma??jusio atlygio. Jeigu priva?iuoju sveikatos draudimu apdraustas asmuo nereikalauja kompensacijos, tokios ?mon?s, kaip *Boehringer*, neprivalo ma?inti kainos pagal *AMRabG* 1 straipsn? arba SGB V 130 straipsn?(4).

18. 2011 m. *Boehringer* pagal reikalavimus taik? tokias nuolaidas priva?iojo sveikatos draudimo ?mon?ms ir savo apyvartos mokes?io deklaracijoje j? dyd?iu pakeit? vaist? tiekimo prekybininkams sandori? apmokestinam?j? vert?. Valstyb?s nar?s mokes?i? inspekcija, atlikusi special? apyvartos mokes?io patikrinim?, pri?m? iš dalies pakeist? prane?im? apie apskai?iuot? apyvartos mokes?, kuriame nuolaidos nebuvo vertinamos kaip ma?inan?ios atlyg?. *Boehringer*

dėl šio pranešimo pateiktą administracinį skundą, šis nebuvo patenkintas.

19. Taigi *Boehringer* pateiktą skundą *Finanzgericht* (Finansų teismas). *Finanzgericht* pranešimą apie apskaituotą apyvartos mokestį pakeitė taip, kad būtų atsižvelgta į vykdytus pardavimo sandorius privačiojo sveikatos draudimo fondams suteiktą nuolaidą ir nurodyta *Boehringer* palankesnio dydžio apyvarta pagal metinę apyvartos mokesčio deklaraciją. Valstybės narų mokesčių inspekcija *Finanzgericht* (Finansų teismas) sprendimą kasacine tvarka apskundė *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas).

20. *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) penktoji kolegija pateiktą tokį prejudicinį klausimą.

„Ar vaistus tiekianti farmacija „mon“, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija (1996 m. spalio 24 d. Sprendimu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai)) ir atsižvelgdama į ES teisėje tvirtintą vienodo požiūrio principą, turi teisę sumažinti apmokestinamąjį vertę pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnį, jeigu:

- ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistinams,
- vaistinus juos tiekia apdraustiesiems privačiuoju sveikatos draudimu ir šie tiekimo sandoriai yra apmokestinami,
- sveikatos draudikas (privatiojo sveikatos draudimo „mon“) kompensuoja vaistų įsigijimo išlaidas apdraustiems asmenims ir
- farmacijos „mon“ pagal teisės aktą yra pareigota „sumažinti kainą“ privatiojo sveikatos draudimo „monei“

21. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateiktą *Boehringer*, Vokietija, Jungtinę Karalystę ir Europos Komisija. Teismo posėdžio nebuvo.

IV. Šalių argumentų santrauka

A. *Boehringer* ir Komisija

22. *Boehringer* ir Komisija nurodo, kad buvo pažeistas vienodo požiūrio principas (Komisija konkrečiai remiasi Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 20 straipsniu) ir tai nėra objektyviai pateisinama.

23. Be to, *Boehringer* teigia, kad tokia pati išvada išplaukia iš Direktyvos 2006/112 73 straipsnio, aiškinamo atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimą *Glawe*(5). Tame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, jog, kalbant apie lošimo automatus, kurie pagal imperatyvius teisės aktus reikalavimus užprogramuoti taip, kad kaip laimėjimus išmokėtų mažiausiai apie 60 % mokėtų pinigų, pagal nuostatą, kuri galiojo prieš priimant Direktyvos 2006/112 73 straipsnį(6), operatoriaus faktiškai gautą atlygą už lošimo automatą suteikimą sudaro tik ta mokėtų sumų dalis, kuri operatorius galėtų faktiškai pasilikti sau(7).

24. *Boehringer* atveju tai reiškia, kad reikia atsižvelgti ir į jos privatiojo draudimo fondams pritaikytą nuolaidą, jeigu suma, kuria sumažinta kaina, aiški, nustatyta iš anksto ir pagal Vokietijos teisę *Boehringer* privalo kompensuoti nustatytą savo vaistų pardavimo kainos dalį privatiojo draudimo fondams.

25. *Boehringer* ir Komisija taip pat remiasi Direktyvos 2006/112 90 straipsniu, kaip jis

aiškinamas Sprendime *Elida Gibbs*, ir atmeta Vokietijos bei Jungtinės Karalystės rašytinąse pastabose nurodytus argumentus, pagal kuriuos Sprendimu *Elida Gibbs* ir vėliau priimtais sprendimais, kaip antai Sprendimu *Ibero Tours*(8)(kuris aptartas toliau 35–39 punktuose), patvirtintas teiginys, kad tiekimo grandinei nepriklausančiam subjektui, kaip antai privačiojo draudimo fondui, atlikti mokėjimai negali būti laikomi kainos sumažinimu, vykdytąs sandorą pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį.

26. *Boehringer* ir Komisijos manymu, galutiniam vartotojui sumažinti kainą siūlantis subjektas nebūtinai turi būti vertės kėrimo grandinės pradžioje. Pagrindinis veiksnys, kurį atsižvelgiant nustatoma apmokestinamoji vertė, yra prekės tiekėjo arba paslaugų teikėjo faktiškai gauta suma, o ne prekės arba paslaugų gavėjo išleista suma(9). Jos abi remiasi mokesčių neutralumo principu(10). Komisija pažymi, kad ekonominiu požiūriu privačiojo sveikatos draudimo fondų ir valstybinių ligonių kasų padėtis nesiskiria.

27. Komisija nurodo, kad Vokietijos teisės aktų, kuriais reglamentuojamas vaistų kainų sumažinimas, tikslas – užtikrinti vienodą požiūrą į valstybinio ir privačiojo sveikatos draudimo subjektus(11). Komisijos teigimu, toks požiūris neišvengiamai turėtų būti taikomas ir kalbant apie PVM.

B. Vokietija ir Jungtinė Karalystė

28. Kaip jau nurodyta, Vokietija ir Jungtinė Karalystė mano, jog Sprendime *Elida Gibbs* padaryta išvada, pagal kurią tam, kad apskaičiuojant apmokestinamąją vertę būtų galima atsižvelgti į apmokestinamojo asmens galutiniam vartotojui suteiktas kainų nuolaidas, nebūtinai, kad galutinį vartotoją ir apmokestinamąjį asmenį sietų sutartiniai santykiai, teisinga tik tuo atveju, jeigu apmokestinamasis asmuo yra sandorį grandinėje, kurios pabaigoje – galutinis vartotojas. Vokietija ir Jungtinė Karalystė teigia, kad tokio analizę patvirtina Teisingumo Teismo sprendimas *Ibero Tours* (aptartas šios išvados 35–39 punktuose)(12), be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodo, jog Sprendime *Elida Gibbs* nustatyti principai buvo patvirtinti Sprendime *Komisija / Vokietija*(13).

29. Vokietija ir Jungtinė Karalystė vyriausybės primena, kad tam tikra suma gali būti laikoma atlygiu tik tais atvejais, kai tiekiamos prekės ir gautas atlygis tiesiogiai susiję(14), ir kad *Boehringer* bei privačiojo sveikatos draudimo fondai nėra taip susiję. Direktyvos 2006/112 73 straipsnis turi būti aiškinamas nepažeidžiant pagrindinio principo, t. y. kad PVM sistemoje mokestį sumoka tik galutinis vartotojas(15). Apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens faktiškai gautas atlygis, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė(16). Vokietija pažymi, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją lemiamas veiksnys, kurį atsižvelgiant nustatoma, ar gautas atlygis, yra šalių susitarimas dėl tarpusavio pasipareigojimų vykdymo, kai vienos šalies gautas apmokėjimas tikrai faktiškai atitinka kitai šaliai pristatytą prekę vertę(17). Taigi, *Boehringer* atlygis už privatuojų draudimu apdraustiems asmenims tiekiamas prekes yra suma, kurią ji gauna iš pirmo tiekimo grandinės kliento: atsižvelgiant į aplinkybes – iš savo klientų vaistinių arba didmenininkų.

30. Jungtinė Karalystė priduria, kad *Boehringer* sumokėtos sumos negali būti laikomos Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje numatytomis subsidijomis(18) ir kad Direktyvos 2006/112 90 straipsnio negalima taikyti tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę tiekėjo reikalaujama sumokėti mokesčių, arba rinkliavų (pavyzdžiui, skirtų privatuojai sveikatos priežiūrai paremti). Jungtinė Karalystė nurodo, kad privačiojo sveikatos draudimo fondai nėra prekes arba paslaugas siūlyjantys asmenys arba trečiosios šalys. Vokietija pažymi, kad Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktas, kuriame iš apmokestinamosios vertės pašalinamas kainų sumažinimas ir klientui suteiktos arba tiekimo metu gytos nuolaidos, pagrindinei bylai nesvarbus, be to, ji teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas atvejis panašus į ginčus, dėl kurių priimtuose sprendimuose

Teisingumo Teismas yra konstatavęs, jog pardavimo sandorio, per kurį buvo atsiskaityta kredito kortele, apmokestinamoji vertė yra lygi visai pardavimo kainai, nors apmokestinamasis asmuo iš kredito davėjo gauna mažesnę sumą, taip atsilygindamas už kredito kortelės paslaugą(19).

31. Dėl tariamo vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principo pažeidimo Vokietija ir Jungtinė Karalystė mano, kad *Boehringer* vaistams (ir atitinkamais atvejais – didmenininkams) pritaikyta per valstybines ligonių kasas tiekiamų vaistų nuolaida nėra panaši į nuolaidą, kurią *Boehringer* taiko privačiojo sveikatos draudimo fondams(20). Vokietija priduria, kad konkurencijos iškreipimo rizikos nekyla: valstybinių sveikatos draudimu apdraustiems asmenims tiekiami vaistai nekonkuruoja su privačiai apdraustiems asmenims tiekiamais vaistais. Atsižvelgiant į tai, kad šie du atvejai nėra panašūs, nebūtina aiškintis, ar jie objektyviai pateisinami. Jungtinė Karalystė teigia, kad reikėtų gerbti ES teisės aktų leidėjo pasirinkimą, kaip vertinti tokio prekio tiekimą.

32. Jungtinė Karalystė priduria, kad mokesčių neutralumo principas, kuris atspindi bendrą PVM sistemą ir kuriuo siekiama apmokestinti tik galutinį vartotoją, nėra pirminės teisės nuostata, kuri vieną atsižvelgiant galima nustatyti apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal 73 ir 90 straipsnius(21).

V. Vertinimas

33. Į pateiktą prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai dėl toliau nurodytos priežasties.

34. Manau, kad iš esmės Sprendimas *Elida Gibbs* teisės raidos požiūriu svarbus tik dėl jame padarytos išvados, jog tam, kad nuolaida galėtų būti laikoma kainos sumažinimu, vykdytų sandorį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį, nebūtina, kad apmokestinamąjį asmenį ir tiesioginį nuolaidos gavėją sietų sutartiniai santykiai(22). Tokiu atveju aplinkybė, kad *Boehringer* ir privačiojo draudimo fondas, kuriems ji pagal Vokietijos teisę turi suteikti pagal kainų indeksuojamą nuolaidą, vykdytų sandorį, nesieja sutartiniai santykiai, taip pat nesvarbi norint pagrindinėje byloje nustatyti, ar taikomas Direktyvos 2006/112 90 straipsnis.

35. Be to, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendimą *Ibero Tours*(23) negaliu padaryti aiškos neišvengiamos išvados, kad Sprendime *Elida Gibbs* suformuluota taisyklė taikoma tik jeigu nuolaidos gavėjas yra galutinis vartotojas tiekimo grandinėje, kurios pradžioje yra nuolaidą taikantis apmokestinamasis asmuo. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad Sprendime *Elida Gibbs* nenurodyta, jog jis turi būti aiškinamas griežtai, ir kad šiuo sprendimu patvirtintas Šeštosios PVM Direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies (dabar – Direktyvos 2006/112 90 straipsnis) teksto aiškinimas(24), pagal kurį galima daryti prielaidą, jog norint taikyti šią nuostatą nebūtina vėliau pakeisti sutartinį santykį(25).

36. Toje byloje apmokestinamasis asmuo *Ibero Tours* buvo kelionių agentūra, teikianti paslaugas kaip tarpininką tarp kelionių organizatorių ir jų klientų (toliau – keleiviai). Kitaip nei nagrinėjamoje byloje, kurioje kalbama apie tiekimo grandinę, toje byloje priimtame sprendime aptariamas vienintelis paslaugų teikimo sandoris. *Ibero Tours* už tarpininkavimo paslaugas šio vienintelio teikimo atveju iš kelionių organizatorių gaudavo komisinius, kurių dalį panaudodavo keleiviams subsidijuoti, todėl kelionių agentūros gautos sumos būdavo didesnės už keleiviams sumokėtas sumas. *Ibero Tours*, remdamasi Sprendimu *Elida Gibbs*, nurodė, kad, norint apskaičiuoti *Ibero Tours* sandorį apmokestinamąją vertę, jos keleiviams taikomi kainų sumažinimai turėtų būti išskaičiuoti iš komisinių, kuriuos *Ibero Tours* gauna iš kelionių organizatorių.

37. *Ibero Tours* reikalavimai buvo atmesti iš esmės dėl to, kad Teisingumo Teismas nustatė, jog ji yra tik vienintelio sandorio tarpininkė, o ne sandorį grandinės dalis. Sprendime *Ibero Tours* Teisingumo Teismas nurodė, kad byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Elida Gibbs*, atlygis, kurį

gavo apmokestinamasis asmuo, kaip sandorį? grandin? pirmasis narys, iš ties? faktiškai sumaž?ja d?l kainos sumažinimo, kur? tas apmokestinamasis asmuo tiesiogiai suteik? galutiniam vartotojui pasinaudoj?s kupon? schema(26), o *Ibero Tours* privalo kelioni? organizatoriui sumok?ti sutart? kain? už jo suteiktas kelioni? paslaugas, neatsižvelgdama ? nuolaid?, kuri? nusprend? suteikti keleiviams(27). Taip pat nebuvo jokio poveikio *Ibero Tours* gautam atlygiui už tarpininkavimo paslaug?. Taigi pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt? (dabar Direktyvos 2006/112 73 straipsnis) d?l tokio kainos sumažinimo nebuvo sumažinta pagrindinio sandorio arba kelioni? organizatoriaus paslaug? apmokestinamoji vert?(28).

38. Taigi manau, kad Sprendime *Ibero Tours* teiginiu, jog kelioni? organizatorius „n?ra sandorį? grandin?s pirmasis narys, nes teikia paslaugas tiesiogiai galutiniam vartotojui“, tiesiog pabr?žta aplinkyb?, kad tame sprendime nagrin?tu atveju *Ibero Tours* teik? tik tarpininkavimo sudarant t? vienintel? sandorį? paslaugas(29). Iš bylos medžiagos matyti, kad *Boehringer* pad?tis kitokia.

39. Be to, nei Sprendime *Elida Gibbs* aptariama mokes?i? mok?toja, nei *Ibero Tours* netaik? kainos nuolaid?, kurias taikyti jos b?t? ?pareigtos pagal teis?s akt? nuostatas ir kurios, be to, b?t? indeksuojamos pagal tiekimo sandorio kain?. Ta?iau *Boehringer* tokias nuolaidas taik?.

40. Taigi manau, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? *Boehringer* negal?jo „laisvai disponuoti visa [jos produktus pirm? kart? pardavus vaistin?ms arba didmenininkams gautos kainos] suma“(30). *Boehringer* daugi? daugiausia yra „paprast?iausia laikinoji [dalies gautos kainos, kuri? v?liau ji privalo sumok?ti valstybiniams ir privatiems sveikatos draudimo fondams ir kuri, kaip svarbu pabr?žti, indeksuojama pagal patiekt? farmacijos produkt? kain?] saugotoja“(31).

41. Ši? išvad? Sprendime *International Bingo Technology* Teisingumo Teismas padar? kalb?damas apie teis?s aktuose numatytus reikalavimus išmok?ti tam tikr? sum? kaip bingo lošimo laim?jimus(32). Jis konstatavo: „kadangi korteli? pardavimo kainos dalis, kuri išmokama loš?jams kaip laim?jimai, yra iš anksto nustatyta ir privaloma, ji nelaikytina atlygiu, kur? lošimo organizatorius gavo už suteikt? paslaug?“(33).

42. Kadangi ir PVM direktyvos 73 straipsnyje, ir 90 straipsnyje kalbama apie tai, kas sudaro „apmokestinam?j? vert?“ atsižvelgiant ? 73 straipsnyje nurodytos „atlygio“ s?vokos reikšm?, nesuprantu, kod?l sprendimas, priimtas byloje *International Bingo Technology* netur?t? b?ti taikomi tais atvejais, kai kalbama apie 90 straipsnyje vartojam? žodži? „kai kaina sumažinama“ reikšm?(34). Be to, pridurtina, kad nekyla klausimas, ar *Boehringer* moka atlyg? už paslaug?(35). Taip tikrai n?ra.

43. Pripaž?stu, kad Teisingumo Teismas yra nurod?s, jog „vargu ar reik?t? daryti bendras išvadas“, susijusias su lošimo sandorį? apmokestinimu „ir jas taikyti ?prastam prekį? tiekimo apmokestinimui“(36). Ta?iau nemanau, kad šios pastabos tur?t? b?ti taikomos ir tais atvejais, kai valstyb?s nar?s teis?s aktuose numatyta mokes?i? mok?tojo pareiga sumažinti už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas galiausiai gaunam? kain? proporcingai toki? prekį? arba paslaug? kainai, pasinaudojant privalomais mok?jimais galutiniam vartotojui arba tre?iajai šaliai. Sprendime *Town and County Factors* Teisingumo Teismas yra konstatav?s, kad tais atvejais, kai konkurso organizatorius nusprendžia išmok?ti laim?jim?, jo gauta visa dalyvio mokes?io suma laikoma tokio konkurso apmokestinam?ja verte iš dalies tod?l, kad n?ra imperatyvi? teis?s akt? nuostat?, pagal kurias tur?t? b?ti išmokama tam tikra dalyvi? sumok?t? ?mok? procentin? dalis(37).

44. Iš ties? priva?iai apdrausti asmenys, o ne veikiau j? sveikatos draudimo fondai, gal?t? b?t? laikomi galutiniais vartotojais tiekimo grandin?je, tai b?t? teisin? fikcija, ypa? kai toki? asmen? vaistin?ms sumok?tas PVM jiems gr?žinamas kaip priva?iojo sveikatos draudimo fond? išmokamos kompensacijos dalis. Galiausiai Teisingumo Teismas konstatavo, kad „atsižvelgimas ?

ekonominė realybė yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti“(38).

45. Taigi pirkimo momentu atliekami mokėjimai gali būti laikomi Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nurodytu trečiosios šalies sumokėtu atlygiu bent jau tais atvejais, kai tokios trečiosios šalys pareikalauja kompensacijos iš privačiojo sveikatos draudimo fondo ir *Boehringer* pagal Vokietijos teisę gyja pareigą suteikti nuolaidą, numatytą *AMRabG* 1 straipsnyje. Remiantis šia analize privatus sveikatos draudimo fondas gali būti laikomas *Boehringer* tiekimo galutiniu vartotoju(39), todėl suma, kuri turi gauti mokesį inspekcija PVM pavidalu, tiksliai atitinka sąskaitoje faktūroje nurodytą ir galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui (*Boehringer*) sumokėtą PVM sumą(40).

46. Pagal požirį, kuriam pritariu, mokesį inspekcija negautų didesnės sumos nei mokestis, kurį sumokėjo *Boehringer* kaip apmokestinamasis asmuo(41). Be to, atsižvelgiant į juos būtų gerbiamas pagrindinis PVM principas, pagal kurį apmokestinamąjį vertė sudaro *faktiškai gautas* atlygis(42), kuris, kai taikomas Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnis, tampa reikalavimu sumažinti apmokestinamąjį vertę, jeigu sudarius sandorą apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio(43).

47. Galiausiai, kadangi Direktyvos 2006/112/EB 90 straipsnis turi būti aiškinamas pagal vienodo požirio principą, kuris atspindėtas Chartijos 20 straipsnyje, ši aplinkybė taip pat patvirtina teigiamą atsakymą pateiktą prejudicinį klausimą. Neatsižvelgiant į tai, ar valstybinėmis lėšomis arba privatomis lėšomis finansuojami farmacijos produktai konkuruoja, Teisingumo Teismas konstatavo, kad neutralumo principo pažeidimas yra galimas tik tarp konkuruojančių kio subjektų, tačiau bendrojo vienodo požirio principo pažeidimas mokesio srityje gali pasireikšti ir kitais kio subjektų, kurie iš esmės nebūtinai yra konkurentai, tačiau vis dėlto yra kitais aspektais panašioje padėtyje, diskriminacijos būdais(44). Pažymiu, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, jog du kainų sumažinimai gali būti atskirti tik remiantis techninomis savybėmis, nors mokestinis vertinimas PVM taikymo tikslais gerokai skiriasi.

48. Atsižvelgdamas į Direktyvos 2006/112 90 straipsnio dalyką ir ją siekiamą tikslą – PVM apmokestinamoji vertė turi būti faktiškai gautas atlygis, taip pat į PVM teisės aktų principus ir tikslus(45), manau, kad vaistų tiekimo valstybiniu ir privačiuoju draudimu apdraustiems asmenims apmokestinimas PVM yra panašios situacijos ir šie asmenys yra vertinami skirtingai, nors to negalima objektyviai pateisinti(46).

49. Galiausiai pažymėtina, kad PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurio našta tenka galutiniam vartotojui, ir kad apmokestinamoji įmonė veikia „tik“ kaip mokesio rinkėja valstybės naudai(47), todėl pritariu požiriui, kad „jeigu kyla kitais požiriais neišsprendžiamas prieštaravimas, reikalavimui, kad skaičiuojamas PVM sudarytų tikslų prekių tiekėjo arba paslaugų teikėjo galiausiai faktiškai gautos sumos (o kalbant apie visą grandinę – galutinės kainos) dalį, turėtų būti teikiama daugiau reikšmės nei struktūriniais reikalavimams. Kitaip tariant, pasiekti tikslą svarbiau, nei įgyvendinti jam pasiekti numatytas priemones“(48).

VI. Išvada

50. Taigi siūlau taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą prejudicinį klausimą:

„Vaistus tiekianti farmacija?mon?, remdamasi Europos S?jungos Teisingumo Teismo praktika (1996 m. spalio 24 d. Sprendimu *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 28 ir 31 punktai)) ir atsižvelgdama ? ES teis?je ?tvirtint? vienodo poži?rio princip?, turi teis? sumažinti apmokestinam?j? vert? pagal 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 90 straipsn?, jeigu:

- ji šiuos vaistus per didmenininkus tiekia vaistin?ms,
- vaistin?s juos tiekia apdraustiesiems priva?iuoju sveikatos draudimu ir šie tiekimo sandoriai yra apmokestinami,
- sveikatos draudikas (priva?iojo sveikatos draudimo ?mon?) kompensuoja vaist? ?sigijim? apdraustiems asmenims ir
- farmacijos ?mon? pagal teis?s akt? yra ?pareigota „sumažinti kain?“ priva?iojo sveikatos draudimo ?monei.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – OL L 347, 2006, p. 1.

3 – 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400).

4 – Pagal Vokietijos pateiktas rašytines pastabas.

5 – 1994 m. geguž?s 5 d. sprendimas (C?38/93, EU:C:1994:188).

6 – B?tent pagal 1977 m. geguž?s 17 d. Direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 145; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? kalba 9 sk. 1 t., p. 23) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt?.

7 – 1994 m. geguž?s 5 d. sprendimas (C?38/93, EU:C:1994:188, 9 punktas). *Boehringer* taip pat remiasi to paties sprendimo 12 punktu ir 2002 m. rugs?jo 17 d. Sprendimu *Town & County Factors* (C?498/99, EU:C:2002:494, 30 punktas), taip pat 2014 m. kovo 27 d. Sprendimu *Le Rayon d’Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 29 punktas) ir Sprendimu *Elida Gibbs* (27 punktas). Pastarajame Teisingumo Teismas nurod?, kad pagal suformuot? jurisprudencij? „atlygis yra „subjektyvi“ vert?, b?tent – kiekvienu konkre?iu atveju faktiškai gauta vert?, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatoma vert?“.

8 – 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C?300/12, EU:C:2014:8).

9 – Kalb?dama apie š? klausim? *Boehringer* remiasi 2014 m. kovo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Le Rayon d’Or* (C?151/13, EU:C:2014:185, 29 ir 35 punktai) ir Sprendimu *Elida Gibbs* (28 punktas). Komisija remiasi 1997 m. liepos 3 d. Sprendimu *Goldsmiths* (C?330/95, EU:C:1997:339, 15 punktas) ir 2012 m. sausio 26 d. Sprendimu *Kraft Foods Polska* (C?588/10, EU:C:2012:40, 20 punktas).

10 – Komisija remiasi 2011 m. gruodžio 9 d. Nutartimi *Connoisseur Belgium* (C?69/11, nepaskelbta Rink., 21 punktas) ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimu *L.u.p.* (C?106/05, EU:C:2006:380, 48 punktas ir jame nurodyta teismo jurisprudencija).

11 – Komisija remiasi *Bundestag* dokumentu Nr. 17/3698, p. 60 ir 61

(<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

12 – 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C?300/12, EU:C:2014:8).

13 – 2002 m. spalio 15 d. sprendimas (C?427/98, EU:C:2002:581).

14 – Vokietija nurodo 2013 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Dixon's Retail* (C?494/12, EU:C:2013:758, 33 punktas) šiam argumentui pagr?sti. Jungtin? Karalyst? remiasi 1981 m. vasario 5 d. Sprendimu *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (C?154/80, EU:C:1981:38, 12 punktas); 1988 m. lapkri?io 23 d. Sprendimu *Naturally Yours Cosmetics Ltd* (C?230/87, EU:C:1988:508, 11 punktas) ir 1988 m. kovo 8 d. Sprendimu *Apple and Pear Development Council* (C?102/86, EU:C:1988:120, 11 ir 12 punktai).

15 – Vokietija nurodo 2013 m. lapkri?io 7 d. Sprendim? *Tulic? et Plavosin* (C?249/12 ir C?250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) šiam argumentui pagr?sti.

16 – Ten pat, 33 punktas.

17 – Vokietija remiasi 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimu *Primback* (C?34/99, EU:C:2001:271, 25 punktas).

18 – Jungtin? Karalyst? remiasi 2011 m. lapkri?io 22 d. Sprendimu *Office des produits wallons* (C?184/00, EU:C:2001:629, 18 punktas).

19 – Vokietija remiasi 1993 m. geguž?s 25 d. Sprendimu *Bally* (C?18/92, EU:C:1993:212, 16 punktas) ir 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimu *Primback* (C?34/99, EU:C:2001:271, 38 punktas).

20 – Vokietija, be kita ko, remiasi 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimu *Marks & Spencer* (C?309/06, EU:C:2008:211, 49 punktas); 2012 m. liepos 19 d. Sprendimu *Lietuvos geležinkeliai* (C?250/11, EU:C:2012:496, 45 punktas) ir 2014 m. lapkri?io 6 d. Sprendimu *Feakins* (C?335/13, EU:C:2014:2343, 49 ir 51 punktai).

21 – Jungtin? Karalyst? savo argumentams pagr?sti nurodo 2012 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716) ir 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendim? *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:822).

22 – Žr. generalin?s advokat?s J. Kokott išvad? byloje *Grattan* (C?310/11, EU:C:2012:568, 32 punktas), kurioje generalin? advokat? nurod?, kad „Teisingumo Teismas pirm? kart? byloje *Elida Gibbs* nustat?, kad tam tikromis aplinkyb?mis laikytina, jog apmokestinamoji vert? sumaž?ja ir tuomet, jei sutartyje numatytas atlygis nesikei?ia“. Taip pat pažymiu, kaip tai savo rašytin?se pastabose nurodo *Boehringer*, kad Teisingumo Teismas priimtame sprendime neatmet? generalinio advokato M. Wathelet išvadoje, pateiktoje byloje *Ibero Tours* (C?300/12, EU:C:2013:502, 29 punktas), išd?stytos svarbios pastabos. Generalinis advokatas M. Wathelet nurod?, jog nors „Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo yra „sandori? grandin?s pirmasis narys“, tai yra s?saja su bylos, kurioje priimtas min?tas Sprendimas *Elida Gibbs*, faktin?mis aplinkyb?mis, kur gamintojas, si?lantis kainos nuolaid? galutiniam vartotojui, yra vert?s k?rimo grandin?s pradžioje; ir tai n?ra išankstin?s s?lygos pasinaudoti apmokestinamosios vert?s sumažinimu išraiška“.

23 – 2014 m. sausio 16 d. sprendimas (C?300/12, EU:C:2014:8).

24 – 2001 m. geguž?s 29 d. Sprendimas *Freemans* (C?86/99, EU:C:2001:291, 33 punktas).

- 25 – Ten pat.
- 26 – 2014 m. sausio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, 29 punktas).
- 27 – Ten pat, 31 punktas.
- 28 – Ten pat, 32 punktas.
- 29 – Ten pat, 30 punktas.
- 30 – 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503, 31 punktas). Taip pat žr. 1994 m. gegužės 5 d. Sprendimą *Glawe* (C-38/93, EU:C:1994:181) ir 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687).
- 31 – 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:1994:181, 19 punktas). Tokį vertinimą pasiūlė nacionalinis teismas toje byloje.
- 32 – Šis išvada Teisingumo Teismas padarė atsižvelgdamas į prieš priimančią Direktyvos 2006/112 73 straipsnį galiojusią nuostatą, būtent į 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315, toliau – Šeštoji direktyva), 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą. Tačiau šios dvi nuostatos suformuluotos vienodai.
- 33 – 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *International Bingo Technology SA* (C-377/11, EU:C:1994:181, 28 punktas).
- 34 – Taip pat pažymiu, kad *Boehringer* pritaikytos nuolaidos nepatenka į Direktyvos 2006/112 79 straipsnyje nurodytą sumą, kuri negali apimti apmokestinamoji vertė, sąrašą.
- 35 – Konstatuota, kad taip atsitinka, kai naudojamos mokėjimo kredito kortele paslaugos mažmeninėje prekyboje tarp klientų ir parduotuvių. Pavyzdžiui, žr. 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, EU:C:2002:271).
- 36 – 2001 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, 30 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės Ch. Stix-Hackl išvadą, pateiktą byloje *Town and County Factors* (C-498/99, EU:C:2001:494, 74 punktas). Generalinis advokatas F. G. Jacobs išvadoje, pateiktoje byloje *Glawe* (C-38/93, EU:C:1994:81, 16 punktas) nurodė, kad „lošimo sandoriai netinkami apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu“.
- 37 – 2002 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Town and County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 30 punktas). Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadą byloje *Grattan plc* (C-310/11, EU:C:2012:568, 45 punktas).
- 38 – 2010 m. spalio 7 d. Sprendimas *Loyalty Mangement* (C-59/09 ir C-55/09, EU:C:2010:590).
- 39 – 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas *Koninklijke Ahold* (C-484/06, EU:C:2008:394, 36 punktas), kuriame cituojamas Sprendimo *Elida Gibbs* 24 punktas.

- 40 – Pagal analogiją žr. 2014 m. kovo 27 d. Sprendimas *Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:815, 35 punktas).
- 41 – Pavyzdžiui, 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska SA* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulic and Plavotin*, C-249/12 and C-250/12, EU:C:2013:722, 36 punktas).
- 42 – Išskirta mano. Pavyzdžiui, žr. 2012 m. sausio 26 d. Sprendimas *Kraft Foods Polska SA* (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 43 – Žr. 2014 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, 35 punktas, kuriame kalbama apie prieš priimant Direktyvos 2006/112 90 straipsnį galiojusią nuostatą, bent apie Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnį).
- 44 – 2013 m. balandžio 25 d. Sprendimas *Komisija / Švedija* (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 45 – 2017 m. kovo 7 d. Sprendimas *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 46 – Žr. Nutartį dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą.
- 47 – Generalinio advokato J. Kokott išvada byloje *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).
- 48 – Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2001:457, 110 punktas).