

Υπόθεση C-802/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

31 Οκτωβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

6 Ιουνίου 2019

Προσφεύγουσα και αναιρεσείουσα:

Εταιρία Z

Καθής και αναιρεσίβλητη:

Finanzamt Y

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112 – Έκπτωση που παρέχει
φαρμακείο στις Κάτω Χώρες στο πλαίσιο παραδόσεων φαρμακευτικών
προϊόντων σε γερμανικά ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας με σκοπό τη διάθεσή τους
σε ασφαλισμένους στο δημόσιο σύστημα ασφαλίσεως της Γερμανίας – Μείωση
της βάσεως υπολογισμού του φόρου λόγω της εκπτώσεως

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως για έκδοση προδικαστικής
αποφάσεως**

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

- 1) Πρέπει να γίνει δεκτό ότι φαρμακείο που παραδίδει φαρμακευτικά προϊόντα
σε δημόσιο ταμείο ασφαλίσεως ασθενείας έχει, βάσει της αποφάσεως του
Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 24ης Οκτωβρίου 1996, Union

Elida Gibbs Ltd., C-317/94 (EU:C:1996:400), δικαίωμα μείωσης της φορολογικής βάσεως λόγω της εκπτώσεως που παρέχει προς τους ασφαλισμένους του;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως: Αντιβαίνει στις αρχές της ουδετερότητας και της ίσης μεταχειρίσεως στην εσωτερική αγορά η δυνατότητα φαρμακείου να μειώσει τη βάση υπολογισμού του φόρου εντός του κράτους μέλους ενώ δεν παρέχεται η ίδια δυνατότητα σε φαρμακείο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις στο δημόσιο ταμείο ασφάλισης ασθενείας από άλλο κράτος μέλος;

Παρατιθέμενες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ιδίως άρθρο 2, παράγραφος 1, άρθρο 13, παράγραφος 1, άρθρα 20, 90 και 138

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Το επίμαχο έτος (2013) η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε παραδόσεις συνταγογραφούμενων φαρμακευτικών προϊόντων από τις Κάτω Χώρες στη Γερμανία, με αποδέκτες, αφενός, ασφαλισμένους σε δημόσια ταμεία ασθένειας και, αφετέρου, ασφαλισμένους στο ιδιωτικό σύστημα ασφάλισης υγείας. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, προκειμένου να ανταποκριθεί σε αιτήματα που αφορούσαν την εκάστοτε ασθένεια, προέβαινε σε καταβολές που χαρακτήριζε ως αποζημίωση δαπάνης (στο εξής: εκπτώσεις).
- 2 Η προσφεύγουσα χρέωνε το κόστος για τις παραδόσεις προς ασφαλισμένους σε δημόσια ταμεία ασφάλισης ασθενείας, οι οποίες αποτελούν το αποκλειστικό αντικείμενο της παρούσας διαφοράς, στα οικεία ταμεία. Τα ταμεία κατέβαλλαν τα αντίστοιχα ποσά βάσει της νομοθεσίας περί κοινωνικών ασφαλίσεων. Στις παραδόσεις που πραγματοποίησε μετά την 1η Οκτωβρίου 2013, η προσφεύγουσα θεωρούσε δεδομένο ότι ο τόπος παραδόσεως βρισκόταν στις Κάτω Χώρες, ότι μπορούσε να επωφελείται του καθεστώτος απαλλαγής από τον φόρο που ισχύει επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ότι για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προϊόντων τα δημόσια ταμεία ασφάλισης ασθενείας υπείχαν φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή. Επιπλέον είχε την πεποίθηση ότι οι εκπτώσεις που παρείχε είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 3 Η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και εξέδωσε πράξη καταλογισμού φόρου, κατά της οποίας η προσφεύγουσα άσκησε διοικητική ένσταση και προσφυγή, οι οποίες ωστόσο δεν ευδοκίμησαν. Αφού απορρίφθηκε η προσφυγή της, η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση με την οποία προβάλλει ειδικότερα ότι βάσει της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 24ης Οκτωβρίου 1996,

Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), έχει δικαίωμα να ζητήσει την έκδοση διορθωτικής πράξεως λόγω μείωσης της αντιπαροχής.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 4 Για την απάντηση στο πρώτο ερώτημα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η προκειμένη υπόθεση αφορά αλυσίδα δύο πράξεων, από τις οποίες μόνον η πρώτη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου.
- 5 Η πρώτη παράδοση πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα στα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας. Επρόκειτο για ενδοκοινοτικές παραδόσεις, για τις οποίες, κατά το άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112 και κατά την αντίστοιχη διάταξη με την οποία μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο των Κάτω Χωρών, η προσφεύγουσα απαλλάσσόταν από τον φόρο, καθόσον τα προϊόντα αποστέλλονταν από τις Κάτω Χώρες στη Γερμανία. Είναι γεγονός ότι, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας δεν θεωρούνται υποκείμενα στον φόρο. Καθόσον όμως κατά το εθνικό δίκαιο αποτελούν νομικά πρόσωπα, βάσει του άρθρου 138 της οδηγίας 2006/112, οι παραδόσεις προς αυτά απαλλάσσονταν του φόρου, καίτοι προορίζονταν για τις Κάτω Χώρες. Στο ίδιο πνεύμα, τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας, ως νομικά πρόσωπα, υπείχαν υποχρέωση αποδόσεως φόρου για αποκτηθέντα αγαθά κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/112, ενώ, επειδή στερούνταν της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο, δεν είχαν δικαίωμα εκπτώσεως από αυτόν.
- 6 Μετά την παράδοση από την προσφεύγουσα στα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας ακολουθούσε δεύτερη παράδοση, ήτοι από τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας στους ασφαλισμένους τους. Η έννομη σχέση που αποτελεί τη βάση αυτής της παραδόσεως ερείδεται στη γερμανική νομοθεσία για την κοινωνική ασφάλιση. Πράγματι, με την παροχή φαρμακευτικών προϊόντων που χορηγούνται κατ' εντολή ιατρού, τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας εκπληρώνουν την υποχρέωση για περίθαλψη που υπέχουν έναντι των ασφαλισμένων.
- 7 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, η δεύτερη αυτή παράδοση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου. Αφενός, διότι δεν πραγματοποιήθηκε εξ επαχθούς αιτίας, καθόσον οι ασφαλισμένοι σε δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας δεν κατέβαλαν αντιπαροχή για τα φαρμακευτικά προϊόντα που παραδόθηκαν σε αυτούς. Οι υποχρεωτικές εισφορές που οι ίδιοι και οι εργοδότες τους κατέβαλαν για ασφάλιση ασθενείας συνιστούν αντιπαροχή για την ασφαλιστική σχέση αυτή καθαυτή και όχι για τις υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο αυτής. Αφετέρου, οι παραδόσεις που πραγματοποιήθηκαν από τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας δεν συνιστούν παραδόσεις από υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 13 της οδηγίας 2006/112.

- 8 Το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκαν δύο παραδόσεις (από την προσφεύγουσα προς το δημόσιο ταμείο και από το δημόσιο ταμείο προς τους ασφαλισμένους του) δεν αναιρείται από το ότι η προσφεύγουσα απέστειλε τα προϊόντα απευθείας στους ασφαλισμένους, κάτι που άλλωστε έχει τονίσει επανειλημμένα το Δικαστήριο (βλ. π.χ. απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς είναι το κατά πόσον η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα να ζητήσει τη μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου για την πρώτη παράδοση που πραγματοποιήθηκε προς τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας, επικαλούμενη έκπτωση που παρείχε στους αποδέκτες της δεύτερης παραδόσεως. Το ότι η εν λόγω έκπτωση συνεπάγεται κατά κανόνα τη μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου ουδόλως αμφισβητείται. Πρέπει εντούτοις να διευκρινιστεί αν ισχύει το ίδιο και σε περίπτωση που η δεύτερη παράδοση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου. Για την απάντηση σ' αυτό το ερώτημα δεν είναι κρίσιμο αν το φαρμακείο πραγματοποιεί τις παραδόσεις από την αλλοδαπή, όπως στην προκειμένη υπόθεση, ή από την ημεδαπή.
- 10 Προϋπόθεση για τη μείωση θα μπορούσε να συνιστά η υπαγωγή όλων των συναλλαγών της επίμαχης αλυσίδας στο πεδίο εφαρμογής του φόρου. Επιχείρημα υπέρ αυτής της απόψεως θα μπορούσε να αντληθεί από το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει αιτιολογήσει τη μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου σε περίπτωση εκπτώσεως που παρέχεται στον αποδέκτη επακολουθούσας παραδόσεως με το σκεπτικό ότι βάσει της αρχής της ουδετερότητας σε παρόμοια προϊόντα, εντός της επικράτειας κάθε χώρας, επιβάλλεται η ίδια φορολογική επιβάρυνση ανεξαρτήτως του μήκους του κυκλώματος παραγωγής και διανομής (απόφαση Elida Gibbs, EU:C:1996:400, σκέψη 20, και απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, σκέψη 33). Κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, το μήκος του κυκλώματος παραγωγής και διανομής καθορίζεται από τις πράξεις που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου.
- 11 Στην απόφαση Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) που αφορά παροχή εκπτώσεως προς ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας, το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι πρόκειται για αλυσίδα συναλλαγών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου, στο πλαίσιο της οποίας φαρμακεία πραγματοποιούν την τελευταία παράδοση της αλυσίδας και παράλληλα «πραγματοποιούν τις [...] παραδόσεις σε ασφαλισμένους σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας» για τις οποίες έχει καταβληθεί αντιπαροχή. Παράλληλα, λόγω της εκπτώσεως μειώθηκαν οι δαπάνες των ιδιωτικών ταμείων ασφαλίσεως υγείας και, ως εκ τούτου, οι δαπάνες που βάρυναν εκείνον ο οποίος όφειλε να καλύψει το κόστος των συνταγογραφούμενων φαρμάκων. Τούτο όμως δεν συμβαίνει εν προκειμένω: η παροχή εκπτώσεως προς ασφαλισμένους στα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας ουδεμία επιρροή ασκεί στις δαπάνες που οφείλουν να καταβάλλουν τα ταμεία αυτά.

Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος

- 12 Στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο τίθεται μόνον σε περίπτωση καταφατικής απάντησεως στο πρώτο ερώτημα, θα μπορούσε να δοθεί αρνητική απάντηση και μόνον για τον λόγο ότι στην απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), το Δικαστήριο ήρε την απαγόρευση παροχής εκπτώσεως επί παραδόσεως φαρμακευτικών προϊόντων μόνον για φαρμακεία που είναι εγκατεστημένα εκτός της επικράτειας του κράτους μέλους, με αποτέλεσμα αυτή να εξακολουθεί να υφίσταται για τα φαρμακεία της ημεδαπής. Ήδη υπό το πρίσμα της ανωτέρω απαγορεύσεως παροχής εκπτώσεως από φαρμακεία της ημεδαπής παρέλκει το ερώτημα κατά πόσον υφίσταται ίση μεταχείριση μεταξύ των φαρμακείων που είναι εγκατεστημένα εκτός του κράτους μέλους και εκείνων που βρίσκονται εντός της επικράτειάς του όσον αφορά τις συνέπειες της τυχόν παρεχόμενης εκπτώσεως από την άποψη της νομοθεσίας περί φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 13 Σε περίπτωση που το Δικαστήριο κρίνει ότι το εν λόγω ερώτημα είναι άνευ σημασίας, κρίνεται σκόπιμη η ερμηνεία του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112.
- 14 Δύο είναι οι λόγοι που μπορούν να προβληθούν κατά της μειώσεως της βάσεως υπολογισμού του φόρου προς όφελος της προσφεύγουσας κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112. Αφενός, διότι όσον αφορά τις παραδόσεις για τις οποίες είναι δυνατή η μείωση του φόρου, δεν πραγματοποίησε πράξη υποκειμένη στον φόρο στην ημεδαπή. Τούτο διότι οι παραδόσεις προς τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας είχαν ως αφετηρία τις Κάτω Χώρες με αποτέλεσμα να μην πρόκειται για πράξη υποκειμένη σε φόρο στη Γερμανία, ώστε να είναι δυνατή η μείωση της βάσεως υπολογισμού του φόρου στη χώρα αυτή. Αφετέρου, οι πράξεις που πραγματοποιούνται στις Κάτω Χώρες και προορίζονται για τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας απαλλάσσονται του φόρου, καθόσον συνιστούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις.
- 15 Εντούτοις θα μπορούσε να δοθεί καταφατική απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, καθόσον κατά την οικονομία της οδηγίας 2006/112 οι Κάτω Χώρες και η Γερμανία ανήκουν από απόψεως νομοθεσίας περί ΦΠΑ στην ενιαία εσωτερική αγορά. Υπό το πρίσμα αυτό, η παράδοση από τις Κάτω Χώρες προς τη Γερμανία δεν πρέπει, καταρχήν, να τυγχάνει διαφορετικής μεταχειρίσεως σε σχέση με την παράδοση που πραγματοποιείται εντός της επικράτειάς τους.
- 16 Όμως, κατά το επίμαχο έτος δεν είχε ακόμη συντελεστεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης, καθόσον εξακολουθούσε (εξακολουθεί μέχρι σήμερα) να υφίσταται η φορολογική δικαιοδοσία των επιμέρους κρατών μελών. Ως εκ τούτου, επί παραδόσεων που πραγματοποιούνται από ένα κράτος μέλος σε άλλο, μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο –ή, όπως εν προκειμένω, από υποκειμένους στον φόρο σε νομικά πρόσωπα– εφαρμόζονται ειδικές ρυθμίσεις που προβλέπουν απαλλαγή από τον φόρο στο κράτος μέλος αναχωρήσεως της αποστολής (εν προκειμένω: Κάτω Χώρες) εφόσον πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση κατά το άρθρο 138 της οδηγίας

2006/112 και υποχρέωση αποδόσεως φόρου στο κράτος μέλος προορισμού (εν προκειμένω: Γερμανία) επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το άρθρο 20 της οδηγίας 2006/112.

- 17 Τα δύο αυτά στοιχεία από κοινού συνθέτουν την ενδοκοινοτική συναλλαγή, στο πλαίσιο της οποίας η φορολόγηση μετατίθεται από το κράτος μέλος αναχωρήσεως της αποστολής στο κράτος μέλος προορισμού. Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί συναφώς ότι η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού και η ενδοκοινοτική απόκτησή του συνιστούν «μια ενιαία οικονομική πράξη» (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, σκέψεις 23 επ.) και παράλληλα αποτελούν τμήμα «ενδοκοινοτικής συναλλαγής» (απόφαση Teleos, EU:C:2007:548, σκέψεις 37 και 41), σκοπός της οποίας είναι «η κατανομή των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιήθηκε η τελική εμπορική πράξη» (αποφάσεις Teleos, EU:C:2007:548, σκέψη 36, της 27ης Σεπτεμβρίου 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 22, και Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψη 22, της 22ας Απριλίου 2010, X και fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 και C-539/08, EU:C:2010:217, σκέψη 30, και της 7ης Δεκεμβρίου 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, σκέψη 37).
- 18 Υπό το πρίσμα της ανωτέρω αναφερόμενης ρυθμίσεως που διέπει την εσωτερική αγορά, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η προσφεύγουσα, καίτοι δεν πραγματοποίησε συναλλαγές υποκείμενες σε φόρο στο πλαίσιο των επίμαχων παραδόσεων στη Γερμανία, πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν να είχε πραγματοποιήσει τέτοιου είδους συναλλαγές. Στην περίπτωση αυτή, η ενδοκοινοτική παράδοση που απαλλάσσεται του φόρου στις Κάτω Χώρες θα εξομοιωνόταν, όσον αφορά την αποστολή του παραδιδόμενου αγαθού στη Γερμανία, με πράξη υποκείμενη σε φόρο στη χώρα αυτή.
- 19 Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και η ίση μεταχείριση των συναλλαγών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς και εκείνων που πραγματοποιούνται εντός της επικράτειας του εκάστοτε κράτους μέλους. Τούτο διότι σε μια πραγματική εσωτερική αγορά οι παραδόσεις που έγιναν από την προσφεύγουσα θα έπρεπε να τύχουν ίσης μεταχείρισης με εκείνες που πραγματοποιούνται εντός της επικράτειας του εκάστοτε κράτους μέλους και να εκδίδεται διορθωτική πράξη λόγω μειώσεως του αντιτίμου και επ' αυτών. Το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φόρος που επιβάλλεται για την παράδοση από την προσφεύγουσα δεν θα βάρυνε την ίδια αλλά τα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως ασθενείας είναι άνευ σημασίας.
- 20 Σαφής απάντηση ως προς το ζήτημα αυτό δεν φαίνεται να δίδεται ούτε στην απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-427/98, EU:C:2015:581, σκέψεις 64 επ.), καθόσον, κατά την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου, στην εν λόγω απόφαση δεν περιέχεται κρίση περί της δυνατότητας μειώσεως του αντιτίμου στο κράτος μέλος προορισμού (εν προκειμένω: τη Γερμανία).