

Predmet C-802/19

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

31. listopada 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

6. lipnja 2019.

Tužitelj i podnositelj revizije:

Društvo Z

Tuženik i druga stranka u revizijskom postupku:

Porezna uprava Y

Predmet glavnog postupka

Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112 – Rabat koji ljekarna u Nizozemskoj u okviru svojih isporuka farmaceutskih proizvoda njemačkim fondovima zdravstvenog osiguranja odobrava osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje u Njemačkoj – Smanjenje oporezivog iznosa na temelju rabata

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Ima li ljekarna koja isporučuje farmaceutske proizvode fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja zbog rabata koji odobrava osobama koje imaju zdravstveno osiguranje pravo na smanjenje oporezivog iznosa na temelju

presude Suda Europske Unije Elida Gibbs Ltd. od 24. listopada 1996., C-317/94 (EU:C:1996:400)?

2. U slučaju potvrdnog odgovora: protivi li se načelima neutralnosti i jednakog postupanja na unutarnjem tržištu ako ljekarna može umanjiti oporezivi iznos u tuzemstvu, ali ne i ljekarna iz druge države članice čije su isporuke fondu obveznog zdravstvenog osiguranja unutar Zajednice izuzete od poreza?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članak 2. stavak 1., članak 13. stavak 1. te članci 20., 90. i 138.

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj je u spornoj godini (2013.) iz Nizozemske u Njemačku isporučio farmaceutske proizvode koji se izdaju na recept, s jedne strane, osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje i, s druge strane, osobama osiguranima privatnim zdravstvenim osiguranjem. U oba je slučaja za odgovore na pitanja koja se odnose na odgovarajuću bolest ljekarna izvršila plaćanja koja su označena kao naknade (u daljnjem tekstu: rabati).
- 2 Tužitelj je isporuke osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje i na koje se odnosi ovaj spor naplatio fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja. Potonje su osobe to platile na temelju odredbi iz područja prava o socijalnom osiguranju. Tužitelj je u pogledu tih isporuka od 1. listopada 2013. polazio od toga da se mjesto isporuke nalazi u Nizozemskoj te da se tamo može koristiti izuzećem od poreza za isporuke unutar Zajednice i da fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja trebaju u tuzemstvu platiti porez na stjecanja unutar Zajednice. Usto je polazio od toga da su rabati koje je platio doveli do smanjenja oporezivog iznosa za potrebe PDV-a.
- 3 Porezna uprava nije prihvatila tužiteljevo stajalište te je donijela porezno rješenje protiv kojeg je tužitelj neuspješno podnio prigovor i tužbu. Tužitelj osporava odbijanje svoje tužbe podnošenjem revizije u kojoj osobito ističe da u skladu s presudom Suda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), ima pravo na ispravak poreza na temelju smanjenja naknade.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Prvo prethodno pitanje

- 4 Pri odgovaranju na prvo prethodno pitanje treba uzeti u obzir da je u ovom slučaju riječ o nizu od dviju isporuka, od kojih je samo prva obuhvaćena područjem primjene poreza.
- 5 Tužitelj je prvu isporuku izvršio fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja. Pritom je bila riječ o isporukama unutar Zajednice koje su, u pogledu tužitelja, na temelju otpreme robe iz Nizozemske u Njemačku u skladu s člankom 138. Direktive 2006/112 i u skladu s propisima koji su doneseni za njezinu provedbu u Nizozemskoj bile izuzete od poreza. Točno je da se fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja u skladu s člankom 13. stavkom 1. Direktive 2006/112 ne smatraju poreznim obveznicima. Međutim, s obzirom na to da je u skladu s nacionalnim pravom riječ o pravnim osobama, isporuke su u Nizozemskoj ipak bile izuzete od poreza na temelju članka 138. Direktive 2006/112. U skladu s time, za fondove obveznog zdravstvenog osiguranja, kao pravnih osoba, postojala je obveza plaćanja poreza na stjecanje u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. u vezi s člankom 20. Direktive 2006/112, pri čemu zbog nedostatka svojstva poreznog obveznika nisu imali pravo na odbitak PDV-a.
- 6 Nakon tužiteljeve isporuke fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja slijedila je druga isporuka koju su izvršili fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja osobama koje su kod njih osigurane. Pravni odnos na kojem se temelji ta isporuka proizlazi iz njemačkog prava o socijalnom osiguranju. Naime, prodajom farmaceutskih proizvoda koji se izdaju na recept fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja ispunjavaju obvezu liječenja koju imaju u odnosu na osiguranika.
- 7 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive 2006/112 ta druga isporuka nije obuhvaćena područjem primjene poreza. S jedne strane, izvršena je besplatno, s obzirom na to da osobe koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje ne plaćaju naknadu za pojedinačne isporuke farmaceutskih proizvoda. Obvezni doprinosi koje oni i njihovi poslodavci plaćaju za zdravstveno osiguranje predstavljaju naknadu za osiguravateljni odnos kao takav, ali ne i naknadu za usluge koje se pružaju u okviru tog odnosa. S druge strane, isporuke koje su izvršili fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja, u skladu s člankom 13. Direktive 2006/112 nisu bile isporuke koje su izvršili porezni obveznici.
- 8 Postojanju dviju isporuka (jedne koju je tužitelj izvršio fondu obveznog zdravstvenog osiguranja i druge koju je fond obveznog zdravstvenog osiguranja izvršio osobama koje imaju zdravstveno osiguranje) ne protivi se to što je tužitelj robu izravno otpremio osiguranim osobama; Sud je već više puta presudio u tom smislu (vidjeti na primjer presudu od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 U ovom je slučaju riječ o tome ima li tužitelj na temelju rabata koji je odobrio primatelj druge isporuke pravo na smanjenje oporezivog iznosa za prvu isporuku koju je izvršio fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja. Nesporno je da takav rabat u načelu dovodi do smanjenja oporezivog iznosa. Međutim, valja pojasniti vrijedi li to i ako druga isporuka nije obuhvaćena područjem primjene poreza. Pri odgovaranju na ovo pitanje ne treba razlikovati između toga isporučuje li ljekarna, kao u ovom slučaju, iz inozemstva ili iz tuzemstva.
- 10 Uvjet za smanjenje mogao bi biti taj da su sve transakcije u lancu o kojem je riječ obuhvaćene područjem primjene poreza. U prilog tomu govori da je Sud smanjenje oporezivog iznosa u slučaju odobravanja rabata primatelju daljnje isporuke obrazložio time da se osnovnim načelom neutralnosti zahtijeva da u svakoj državi slična roba nosi isto porezno opterećenje, bez obzira na duljinu proizvodnog i distributivnog lanca (presuda Elida Gibbs, EU:C:1996:400, t. 20. i presuda od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, t. 33.). Sud koji je uputio zahtjev smatra da duljinu tog proizvodnog i distributivnog lanca određuju transakcije koje su u skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112 obuhvaćene područjem primjene poreza.
- 11 Sud je u svojoj presudi Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) u pogledu odobravanja rabata fondovima privatnog zdravstvenog osiguranja polazio od toga da je riječ o lancu transakcija koji je obuhvaćen područjem primjene poreza u kojem su ljekarne izvršile posljednju isporuku u lancu transakcija i pritom „te proizvode isporučuju osobama osiguranima u privatnom zdravstvenom osiguranju”, za što je plaćena naknada. Pritom su se na temelju rabata smanjili troškovi fondova privatnih zdravstvenih osiguranja, a time i troškovi onoga koji je trebao snositi troškove za kupnju oporezivih farmaceutskih proizvoda. To u ovom predmetu nije tako: odobravanje rabata osobama koje imaju obvezno zdravstveno osiguranje nema nikakav utjecaj na troškove koje trebaju podmiriti fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja.

Drugo prethodno pitanje

- 12 Na drugo prethodno pitanje, koje se postavlja samo ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, moglo bi se odgovoriti niječno već zbog toga što je Sud u svojoj presudi od 19. listopada 2016., Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776) ukinuo zabranu odobravanja rabata za isporuke farmaceutskih proizvoda samo u pogledu ljekarni u inozemstvu, tako da je zabrana ostala nepromijenjena u pogledu ljekarni u tuzemstvu. Već je u pogledu zabrane odobravanja rabata koja se odnosi na ljekarne u tuzemstvu suvišno pitanje o nejednakom postupanju između ljekarni u inozemstvu i ljekarni u tuzemstvu u odnosu na posljedice takvog odobravanja popusta u okviru propisa o PDV-u.
- 13 Ako Sud to ne bi smatrao relevantnim, odlučujuće bi bilo značenje članka 90. Direktive 2006/112.

- 14 Dva razloga protiv smanjenja oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive 2006/112 idu u korist tužitelja. S jedne strane, u odnosu na isporuke u pogledu kojih je moguće smanjenje poreza, tužitelj nije izvršio oporezivu transakciju u tuzemstvu. S obzirom na to da su isporuke koje su izvršene fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja otpremljene iz Nizozemske, u Njemačkoj ne postoji oporeziva transakcija čiji bi se oporezivi iznos u toj zemlji mogao umanjiti. S druge strane, isporuke koje su u Nizozemskoj izvršene fondovima obveznog zdravstvenog osiguranja, u toj su zemlji kao isporuke unutar Zajednice izuzete od poreza.
- 15 Međutim, odgovor na drugo prethodno pitanje mogao bi biti potvrđan jer su u skladu s konceptom Direktive 2006/112 Nizozemska i Njemačka u pogledu propisa o PDV-u dio istog unutarnjeg tržišta. Na temelju toga, s isporukom iz Nizozemske u Njemačku u biti se ne bi postupalo drukčije nego s isporukom iz tuzemstva.
- 16 Međutim, u spornoj godini unutarnje tržište između država članica Unije nije bilo u potpunosti uspostavljeno s obzirom na to da su postojale (i dalje postoje) nacionalne ovlasti za oporezivanje. Stoga se na isporuke iz jedne države članice u drugu između poreznih obveznika, ili kao u ovom slučaju, između poreznih obveznika i pravnih osoba, trebaju primijeniti posebne odredbe koje dovode do izuzeća od poreza u pogledu isporuke unutar Zajednice u državi članici otpreme (u ovom slučaju: Nizozemska) u skladu s člankom 138. Direktive 2006/112 i do porezne obveze u pogledu stjecanja unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) u vezi s člankom 20. Direktive 2006/112 u državi članici odredišta (u ovom slučaju: Njemačka).
- 17 Te dvije okolnosti zajedno čine transakciju unutar Zajednice kojom se oporezivanje iz države članice otpreme prenosi u državu članicu odredišta. U tom je pogledu Sud već odlučio da su isporuka unutar Zajednice i stjecanje unutar Zajednice „jedna te ista gospodarska transakcija” (presuda od 27. rujna 2007., Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, t. 23. i sljedeća) te dio „transakcije unutar Zajednice” (presuda Teleos, EU:C:2007:548, t. 37. i 41.) čija je svrha „prijenos poreznih prihoda u državu članicu gdje je mjesto konačne potrošnje isporučene robe” (presude Teleos, EU:C:2007:548, t. 36., od 27. rujna 2007., Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 22. i Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, t. 22., od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 30. i od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 37.).
- 18 S obzirom na prethodnu odredbu o unutarnjem tržištu, postavlja se pitanje ne treba li se prema tužitelju, unatoč tomu što u odnosu na sporne isporuke nije izvršio oporezivu transakciju u Njemačkoj, postupati kao da je riječ o takvoj transakciji. Isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza u Nizozemskoj u pogledu otpreme robe isporučene u Njemačku bila bi izjednačena s oporezivom transakcijom u toj zemlji.

- 19 To bi bilo potkrijepljeno jednakim postupanjem prema transakcijama na unutarnjem tržištu i transakcijama u tuzemstvu. U istinskom unutarnjem tržištu prema isporukama koje je tužitelj izvršio kao isporuke u tuzemstvu postupa se tako da na temelju smanjenja naknade dolazi do ispravka poreza. U tom slučaju nije relevantna činjenica da nositelj poreza na isporuku koju je izvršio tužitelj nije on, nego fondovi obveznog zdravstvenog osiguranja u okviru oporezivanja stjecanja.
- 20 U presudi od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, EU:C:2002:581, t. 64. i sljedeća) se glede toga ne može pronaći pojašnjenje, jer sud koji je uputio zahtjev to shvaća na način da u njoj nije donesena odluka o mogućnosti smanjenja naknade u državi članici odredišta (u ovom slučaju: Njemačka).