

Byla C-802/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. spalio 31 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzhof (Vokietija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. birželio 6 d.

Ieškovė ir kasatorė:

Įmonė Z

Atsakovė ir kita kasacinio proceso šalis:

Finanzamt Y

Pagrindinės bylos dalykas

Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112 – Nuolaida, kurią Nyderlanduose įsikūrusi vaistinė, tiekdamą vaistus Vokietijos ligonių kasoms, suteikia Vokietijoje privalomuoju sveikatos draudimu apdraustiems asmenims – Apmokestinamosios vertės mažinimas dėl nuolaidos

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aiškinimas, SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

1. Ar valstybinėms ligonių kasoms vaistus tiekianti vaistinė, remdamasi 1996 m. spalio 24 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimu *Elida Gibbs Ltd* C-317/94 (EU:C:1996:400), dėl sveikatos draudimu apdraustam asmeniui suteiktos nuolaidos turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę?

2. Jei atsakymas būtų teigiamas: ar pažeidžiami neutralumo ir vienodo vertinimo vidaus rinkoje principai, jeigu nacionalinėje teritorijoje įsteigta vaistinė gali sumažinti apmokestinamąją vertę, o iš kitos valstybės narės neapmokestinamą vaistų tiekimą valstybinei ligonių kasai Bendrijos viduje vykdanči vaistinė negali to padaryti?

Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, ypač 2 straipsnio 1 dalis, 13 straipsnio 1 dalis, 20, 90 ir 138 straipsniai

Bylos aplinkybių ir proceso santrauka

- 1 Nagrinėjamaiais metais (2013 m.) ieškovė iš Nyderlandų tiekė receptinius vaistus į Vokietiją: dalį jų – privalomuoju sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o dalį – privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims. Abiem atvejais, atsakius į klausimus dėl konkrečios ligos, ji atlikdavo kompensacija vadinamus mokėjimus (toliau – nuolaida).
- 2 Dėl vaistų tiekimo privalomuoju sveikatos draudimu apdraustiesiems asmenims (šio teisinio ginčo objektas yra tik šie tiekimo atvejai) ieškovė teikdavo ataskaitas valstybinėms ligonių kasoms. Šios kasos pagal socialinio draudimo teisės nuostatas už juos apmokėdavo. Nuo 2013 m. spalio 1 d. vykdydama šį tiekimą ieškovė laikė, kad tiekimo vieta yra Nyderlandai, taigi ji gali naudotis tiekimui Bendrijos viduje taikoma atleidimo nuo mokesčio nuostata, o valstybinės ligonių kasos nacionaliniu lygmeniu turėtų apmokestinti įsigijimą Bendrijos viduje. Be to, ji manė, kad dėl jos taikomų nuolaidų apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas pridėtinės vertės mokestis, sumažėja.
- 3 *Finanzamt* nesutiko su ieškovės nuomone ir pateikė pranešimą apie mokėtinus mokesčius, kurią ieškovė nesėkmingai užginčijo ir pareiškė dėl jo ieškinį. Po to, kai ieškovės ieškinys buvo atmestas, ji pateikė kasacinį skundą, kuriame visų pirma tvirtina, kad vadovaujantis 1996 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) dėl sumažėjusio atlygio ji turi teisę perskaičiuoti mokesčius.

Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- 4 Atsakant į pirmąjį prejudicinį klausimą svarbu pažymėti, kad nagrinėjamuoju atveju yra dviejų tiekimų grandinė, kurioje tik pirmasis tiekimas patenka į mokesčio taikymo sritį.

- 5 Pirmąjį tiekimą ieškovė atliko valstybinėms ligonių kasoms. Tai buvo tiekimas Bendrijos viduje, kurio apmokestinti siunčiant prekes iš Nyderlandų į Vokietiją, vadovaujantis Direktyvos 2006/112 138 straipsniu ir Nyderlanduose priimtu atitinkamu įgyvendinimo teisės aktu, ieškovei nereikėjo. Valstybinės ligonių kasos pagal Direktyvos 2006/112 13 straipsnio 1 dalį iš tiesų nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis. Tačiau kadangi pagal nacionalinę teisę jos yra juridiniai asmenys, tiekimas Nyderlanduose vadovaujantis Direktyvos 2006/112 138 straipsniu vis tiek buvo neapmokestinamas. Dėl to valstybinės ligonių kasos, kaip juridiniai asmenys, pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį kartu su 20 straipsniu privalėjo apmokestinti įsigijimą, o kadangi jos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jos neturėjo teisės į mokesčio atskaitą.
- 6 Po ieškovės vykdyto tiekimo valstybinėms ligonių kasoms būdavo vykdomas antrasis tiekimas – valstybinės ligonių kasos prekes tiekdamo jose sveikatos draudimu apdraustiems asmenims. Teisiniai santykiai, kuriais šis tiekimas grindžiamas, kyla iš Vokietijos socialinio draudimo teisės. Taigi tiekdamos gydytojų išrašytus vaistus valstybinės ligonių kasos vykdo savo įsipareigojimą apdraustajam dėl jo sveikatos priežiūros.
- 7 Antrasis tiekimas, vadovaujantis Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktu, nepatenka į mokesčio taikymo sritį. Viena vertus, toks tiekimas buvo neatlyginamas, nes privalomuoju sveikatos draudimu apdrausti asmenys už tam tikrą tiekimą atlygio visai nemokėjo. Jų pačių ir jų darbdavių mokėtos privalomos sveikatos draudimo įmokos reiškia atlygį, susijusį su pačiais draudimo santykiais, o ne už šiomis aplinkybėmis suteiktas paslaugas. Kita vertus, valstybinių ligonių kasų vykdomas tiekimas, vadovaujantis Direktyvos 2006/112 13 straipsniu, nelaikomas apmokestinamojo asmens vykdomu tiekimu.
- 8 Tai, kad ieškovė prekes siuntė tiesiai apdraustiesiems asmenims, nepaneigia dviejų tiekimų (ieškovė tiekia valstybinei ligonių kasai, o valstybinė ligonių kasa – privalomuoju sveikatos draudimu apdraustiems asmenims) egzistavimo – taip Teisingumo Teismas yra nusprendęs jau ne vieną kartą (žr., pvz., 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Nagrinėjamu atveju sprendžiama, ar ieškovė dėl nuolaidos, kurią ji suteikė antrojo tiekimo pirkėjui, turi teisę sumažinti pirmojo tiekimo valstybinėms ligonių kasoms apmokestinamąją vertę. Neginčytina, kad dėl tokios nuolaidos paprastai sumažėja apmokestinamoji vertė. Tačiau reikalingas išaiškinimas, ar tai galioja ir tada, kai antrasis tiekimas nepatenka į mokesčio taikymo sritį. Kad būtų galima atsakyti į šį klausimą, nebūtina vertinti, ar vaistinė nagrinėjamuoju atveju prekes tiekia iš užsienio, ar iš nacionalinės teritorijos.
- 10 Toks sumažinimas galėtų būti atliekamas tada, jeigu visi nagrinėjamosios grandinės sandoriai patektų į mokesčio taikymo sritį. Tai būtų galima pagrįsti tuo, kad Teisingumo Teismas teisę į apmokestinamosios vertės sumažinimą suteikus nuolaidą kito tiekimo pirkėjui pripažino dėl to, kad pagal neutralumo principą tos

pačios rūšies prekės atskirose šalyse (nepriklausomai nuo to, koks yra gamybos ir pardavimo grandinės ilgis) turi būti apmokestinamos vienodai (Sprendimo *Elida Gibbs*, EU:C:1996:400, 20 punktą ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:1006, 33 punktą). Šios gamybos ir paskirstymo grandinės ilgi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nuomone, lemia sandoriai, kurie pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį patenka į mokesčio taikymo sritį.

- 11 Sprendime *Boehringer Ingelheim Pharma* (EU:C:2017:1006) dėl nuolaidos suteikimo privačioms sveikatos draudimo įmonėms Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad egzistavo į mokesčio taikymo sritį patenkanti sandorių grandinė, kurioje vaistinės atlieka paskutinį vaistų tiekimą ir, be to, „juos tiekia privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims“, už tai mokant atlygį. Taip suteikus nuolaidą sumažėdavo privačių sveikatos draudimo įmonių sąnaudos, o kartu ir asmenų, kurie turėjo padengti apmokestinamojo vaistų įsigijimo išlaidas, sąnaudos. Šiuo atveju taip nebuvo: privalomuoju sveikatos draudimu apdraustiems asmenims suteiktos nuolaidos neturėjo jokios įtakos valstybinių ligonių kasų sąnaudoms.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 12 Į antrąjį prejudicinį klausimą, kuris pateikiamas tik tuo atveju, jei į pirmąjį būtų atsakyta teigiamai, būtų galima atsakyti neigiamai jau vien dėl to, kad Teisingumo Teismas savo 2016 m. spalio 19 d. Sprendime *Deutsche Parkinson Vereinigung* (C-148/15, EU:C:2016:776) draudimą taikyti nuolaidas panaikino tik tais atvejais, kai vaistai tiekiami užsienio vaistinėms, taigi nacionalinėje teritorijoje įsteigtoms vaistinėms šis draudimas vis dar galioja. Jau vien turint omenyje nuolaidų taikymo draudimą nacionalinėje teritorijoje įsteigtoms vaistinėms, klausimo dėl nevienodo užsienio ir šalies vaistinių vertinimo, susijusio su tokios nuolaidos taikymo pasekmėmis pridėtinės vertės mokesčio požiūriu, būtų galima nenagrinėti.
- 13 Jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad tai yra nereikšminga, kiltų klausimas dėl Direktyvos 2006/112 90 straipsnio reikšmės.
- 14 Galima paminėti dvi priežastis, kodėl apmokestinamoji vertė pagal Direktyvos 2006/112 90 straipsnį ieškovės naudai neturėtų būti mažinama. Viena vertus, nacionalinėje teritorijoje apmokestinamųjų sandorių, susijusių su tiekimo atvejais, dėl kurių galėtų būti mažinami mokesčiai, ji nevykdė. Kadangi valstybinėms ligonių kasoms tiekta prekės buvo siunčiamos iš Nyderlandų, Vokietijoje apmokestinamojo sandorio, kurio apmokestinamąją vertę būtų galima sumažinti, nebuvo. Kita vertus, Nyderlanduose su valstybinėmis ligonių kasomis vykdyti sandoriai, kaip tiekimas Bendrijos viduje, yra neapmokestinami.
- 15 Vis dėlto į antrąjį prejudicinį klausimą būtų galima atsakyti teigiamai, nes pagal Direktyvos 2006/112 koncepciją Nyderlandai ir Vokietija pridėtinės vertės mokesčio teisės požiūriu priklauso vidaus rinkai. Atsižvelgiant į tai, tiekimą iš

Nyderlandų į Vokietiją reikėtų vertinti taip pat, kaip ir nacionalinėje teritorijoje vykdomą tiekimą.

- 16 Vis dėlto nagrinėjamais metais vidaus rinka tarp Sąjungos valstybių narių buvo įgyvendinta ne iki galo, kadangi ir toliau egzistavo (ir vis dar egzistuoja) nacionalinės mokesstinės jurisdikcijos. Todėl tiekimui tarp apmokestinamųjų asmenų (arba, kaip nagrinėjamu atveju, apmokestinamojo asmens vykdomam tiekimui juridiniams asmenims) iš vienos valstybės narės į kitą reikia taikyti specialiąsias nuostatas, dėl kurių tiekimas Bendrijos viduje tiekiančioje valstybėje narėje (šiuo atveju – Nyderlanduose) pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnį neapmokestinamas, o paskirties valstybėje narėje (šiuo atveju – Vokietijoje) atsiranda prievolė apmokestinti įsigijimą Bendrijos viduje pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies b punktą kartu su 20 straipsniu.
- 17 Vykdamas abu šiuos veiksmus drauge vykdomas sandoris Bendrijos viduje, atsižvelgiant į kurį apmokestinimas iš tiekiančios valstybės narės perkeliamas į paskirties valstybę narę. Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad tiekimas Bendrijos viduje ir įsigijimas Bendrijos viduje „yra vienas ir tas pats ekonominis sandoris“ (2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos*, C-409/04, EU:C:2007:548, 23 ir 24 punktai) ir tuo pat metu jie yra dalis „sandorio, vykdomo Bendrijos viduje“ (žr. Sprendimo *Teleos*, EU:C:2007:548, 36 punktą, 2009 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collee*, C-146/05, EU:C:2007:549, 22 punktą, 2009 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 22 punktą, 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 30 punktą ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, 37 punktą).
- 18 Atsižvelgiant į pirma minėtas nuostatas dėl vidaus rinkos, kyla klausimas, ar nepaisant to, kad su šioje byloje nagrinėjamu tiekimu Vokietijoje susijusių apmokestinamųjų sandorių ieškovė nevykdė, vis dėlto nereikėtų jos traktuoti taip, tarsi ji būtų dalyvavusi tokiuose sandoriuose. Tada neapmokestinamasis tiekimas Bendrijos viduje, Nyderlanduose, įvertinus tai, kad tiekiamos prekės buvo išsiųstos į Vokietiją, turėtų būti prilygintas šioje šalyje apmokestinamam sandoriui.
- 19 Šiuo atveju tai būtų galima pagrįsti tuo, kad vidaus rinkoje ir nacionalinėje teritorijoje atliekami sandoriai traktuojami vienodai. Tikroje vidaus rinkoje ieškovės vykdytas tiekimas turėtų būti traktuojamas kaip ir nacionalinėje teritorijoje vykdomas tiekimas, taigi, sumažinus atlygį, atsirastų teisė perskaičiuoti mokesčius. Tuomet neturėtų reikšmės tai, kad mokesčius už ieškovės tiekiamas prekes turėtų sumokėti ne pati ieškovė, o valstybinės ligonių kasos, apmokestinamos įsigijimą.
- 20 Situacija nepasidaro aiškesnė, remiantis 2002 m. spalio 15 d. Sprendimu *Komisija / Vokietija* (C-427/98, EU:C:2002:581, 64 ir 65 punktai), nes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, jame nebuvo vertinama

galimybė sumažinti atlygį paskirties valstybėje narėje (nagrinėjamu atveju – Vokietijoje).

DARBINIS VERTINMAS