

Дело C-802/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

31 октомври 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzhof (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

6 юни 2019 г.

Жалбоподател в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Firma Z

Ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство:

Finanzamt Y

Предмет на главното производство

Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112 — Отстъпка, предоставена от аптека в Нидерландия в рамките на нейните доставки на лекарствени продукти на германската здравноосигурителна каса по отношение на лицата, осигурени по законоустановена здравноосигурителна схема в Германия — Намаление на данъчната основа за данъка въз основа на отстъпката

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

- 1) Има ли право на намаляване на данъчната основа въз основа на решение на Съда на Европейския съюз по дело Elida Gibbs Ltd. от 24 октомври 1996 г., C-317/94 (EU:C:1996:400), аптека, която доставя

лекарствени продукти на обществена здравноосигурителна каса, с оглед на предоставянето на отстъпка на здравно осигурените лица?

- 2) При утвърдителен отговор: противоречи ли на принципите на неутралност и на равно третиране на вътрешния пазар положение, при което аптека в страната може да намали данъчната основа, но не и аптека, която от друга държава членка извършва освободена от данък вътреобщностна доставка на обществена здравноосигурителна каса?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, по-специално член 2, параграф 1, член 13, параграф 1, членове 20, 90 и 138

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството

- 1 През спорната година (2013) жалбоподателят доставя от Нидерландия в Германия лекарствени продукти, отпускани по лекарско предписание, от една страна, за осигурени по законоустановената здравноосигурителна схема лица, и от друга страна, за лица, осигурявани от частното здравно осигуряване. В двата случая, за да отговаря на въпроси, свързани със съответното заболяване, той извършва плащания, които посочва като възстановяване на разходи (наричани по-нататък „отстъпки“).
- 2 За доставките за лица, осигурени по законоустановената здравноосигурителна схема, които единствено са предмет на настоящото дело, жалбоподателят се разплаща с обществените здравноосигурителни каси. Те плащат въз основа на разпоредбите за социално осигуряване. По повод на тези доставки, считано от 1 октомври 2013 г., жалбоподателят приема, че мястото на доставка е в Нидерландия, там може да се ползва от освобождаване за вътреобщностните доставки и обществените здравноосигурителни каси следва да облагат с данък за вътрешнообщностните придобивания в страната. Освен това приема, че платените от него отстъпки намаляват основата за изчисляване на ДДС.
- 3 Finanzamt (данъчна служба) не приема тезата на жалбоподателя и издава акт за установяване на данъчни задължения, който жалбоподателят безуспешно обжалва по административен и съдебен ред. Срещу отхвърлянето на жалбата му жалбоподателят подава ревизионна жалба, с която по-специално твърди, че съгласно решение на Съда от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), има право да извърши корекция на данъчното задължение въз основа на намаляване на цената.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

По първия преюдициален въпрос

- 4 За да се отговори на първия преюдициален въпрос, следва да се отбележи, че в случая е налице верига от две доставки, от които само първата попада в приложното поле на данъка.
- 5 Първата доставка е предоставена от жалбоподателя на обществените здравноосигурителни каси. Става въпрос за вътреобщностни доставки, които са освободени от данък за жалбоподателя въз основа на изпращането на стоките от Нидерландия в Германия съгласно член 138 от Директива 2006/112 и приетите национални разпоредби за нейното транспониране в Нидерландия. Действително съгласно член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 обществените здравноосигурителни каси не се считат за данъчнозадължени лица. Като се има предвид обаче, че те са юридически лица съгласно националното право, доставките са освободени в Нидерландия и на основание член 138 от Директива 2006/112. В съответствие с това за обществените здравноосигурителни каси съществува задължение за плащане на данък за придобиването като юридическо лице съгласно член 2, параграф 1, буква б), подточка i) във връзка с член 20 от Директива 2006/112, при което поради липсата на качество на данъчнозадължено лице не съществува право на приспадане на ДДС.
- 6 Доставката от жалбоподателя на обществените здравноосигурителни каси е последвана от втора доставка от обществените здравноосигурителни каси на здравноосигурените при тях лица. Правоотношението, въз основа на което се осъществява тази доставка, произтича от германското законодателство в областта на социалната сигурност. Всъщност, отпускатки предписани от лекар лекарствени продукти, обществените здравноосигурителни каси изпълняват задълженията си за здравни грижи спрямо осигурените лица.
- 7 Съгласно член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 тази втора доставка не попада в приложното поле на данъка. Всъщност, от една страна, тя е безвъзмездна, тъй като осигурените по законоустановена схема лица не плащат възнаграждение за всяка доставка на лекарствени продукти. Задължителните вноски, плащани от тях и техните работодатели в областта на здравното осигуряване, представляват плащане за осигурителното правоотношение като такова, а не за услугите, предоставяни в рамките на това правоотношение. От друга страна, при доставките, извършени чрез обществени здравноосигурителни каси съгласно член 13 от Директива 2006/112 не става въпрос за доставки, извършени от данъчнозадължени лица.
- 8 Наличието на две доставки (от жалбоподателя на обществената здравноосигурителна каса и от обществената здравноосигурителна каса на здравно осигурените лица) допуска жалбоподателят да изпрати стоките

директно на осигурените лица, което Съдът вече многократно е постановявал (вж. например решение от 6 април 2006 г., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 Предметът на спора се отнася до това дали поради отстъпката, отредена на купувача по втората доставка, жалбоподателят може да се позове на намаляване на данъчната основа за първата доставка до обществените здравноосигурителни каси. Безспорен е фактът, че такава отстъпка по принцип води до намаляване на облагаемата основа. Следва обаче да се изясни дали същото важи и когато втората доставка не попада в приложното поле на данъка. За да се отговори на този въпрос, не следва да се прави разграничение според това дали аптеката, както в настоящия случай, доставя от чужбина или от страната.
- 10 Предпоставка за намалението би могло да бъде обстоятелството, че всички сделки във въпросната верига попадат в приложното поле на данъка. В подкрепа на този извод може да се посочи, че Съдът е обосновал намаляването на данъчната основа при предоставяне на отстъпки на купувача на последваща доставка с това, че основният принцип на неутралитет изисква сходните стоки да се облагат с една и съща данъчна тежест независимо от обхвата на производствения и дистрибуторския цикъл (решение Elida Gibbs, EU:C:1996:400, т. 20 и решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, т. 33). Според запитващата юрисдикция обхватът на производствения и дистрибуторския цикъл се определя от сделките, които съгласно член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 попадат в приложното поле на данъка.
- 11 В решение Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) по отношение на предоставянето на отстъпки на частните здравноосигурителни дружества, Съдът приема, че съществува верига от сделки, попадащи в приложното поле на данъка, при която аптеките осъществяват последната доставка във веригата и при това „извършват тези доставки на лица, осигурени в схема за частно здравно осигуряване“, за което се заплаща. Чрез отстъпката се намаляват разходите, направени от частните здравноосигурителни дружества, и следователно разходите на този, който е трябвало да понесе разходите за покупката на облагаеми лекарствени продукти. В конкретния случай това не е така: предоставянето на отстъпка на осигурените по законоустановена здравноосигурителна схема лица не влияе по никакъв начин върху разходите, които следва да се извършат от обществените здравноосигурителни каси.

По втория преюдициален въпрос

- 12 На втория преюдициален въпрос, който се поставя само при утвърдителен отговор на първия въпрос, може да бъде даден отрицателен отговор само поради това, че в решение от 19 октомври 2016 г., Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), Съдът отменя забраната за отстъпки

за доставки на лекарствени продукти само за аптеките в чужбина, така че положението не се променя за аптеките в страната. По същия начин, що се отнася до забраната за предоставяне на отстъпки, предоставяни на аптеките в страната, въпросът за разлика в третирането между аптеки в чужбина и в страната би могъл да не се постави във връзка с последиците от гледна точка на ДДС от предоставянето на такива отстъпки.

- 13 Ако Съдът приеме това за ирелевантно, значение ще придобие член 90 от Директива 2006/112.
- 14 Две причини са срещу намаляване на данъчната основа по член 90 от Директива 2006/112 в полза на жалбоподателя. От една страна, що се отнася до доставките, които се ползват от намаляване на данъка, те не водят до облагаема сделка на територията на страната. Всъщност, доколкото извършените от Нидерландия доставки са изпратени на обществените здравноосигурителни каси не е налице в Германия облагаема сделка, чиято данъчна основа би могла да бъде намалена там. От друга страна, извършените в Нидерландия сделки в полза на обществените здравноосигурителни каси са освободени от данък като вътреобщностни доставки.
- 15 На втория въпрос обаче може да се отговори и положително, тъй като съгласно концепцията на Директива 2006/112 за целите на ДДС Нидерландия и Германия принадлежат към вътрешния пазар. Въз основа на това доставка от Нидерландия за Германия всъщност не може да се разглежда по друг начин освен като национална доставка.
- 16 Въпреки това през спорната година вътрешният пазар между държавите — членки на Съюза, не е напълно осъществен, тъй като продължава да съществува национална данъчна компетентност (и сега съществува). Поради това по отношение на доставки от една държава членка за друга между данъчнозадължени лица, или, както е в случая, от данъчнозадължено лице на юридически лица, следва да се прилагат специалните разпоредби, които водят до освобождаване от данък като вътреобщностна доставка в държавата членка на изпращане на стоките (в случая: Нидерландия) съгласно член 138 от Директива 2006/112 и до данъчно задължение за вътреобщностно придобиване по член 2, параграф 1, буква б) във връзка с член 20 от Директива 2006/112, в държавата членка по местоназначение (в случая: Германия).
- 17 Тези два фактически състава заедно представляват вътреобщностна сделка, чрез която облагането се премества от държавата членка на изпращане на стоките в държавата членка по местоназначение. По този въпрос Съдът вече е постановил, че вътреобщностната доставка на стока и вътреобщностното ѝ придобиване са „една и съща икономическа операция“ (решение от 27 септември 2007 г., Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, т. 23 и сл.) и поради това са част от една „вътреобщностна операция“ (решение Teleos, EU:C:2007:548,

- т. 37 и 41), чиято цел е „предоставяне на данъчните приходи на държавата членка, в който се извършва крайното потребление“ (решения Teleos, EU:C:2007:548, т. 36, от 27 септември 2009 г., Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, т. 22 и Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, т. 22, от 22 април 2010 г., X и fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 и C-539/08, EU:C:2010:217, т. 30 и от 7 декември 2010 г., R., C-285/09, EU:C:2010:742, т. 37)
- 18 Предвид изложеното по-горе по отношение на вътрешния пазар се поставя въпросът дали макар да не е реализирал облагаем оборот в Германия във връзка с разглежданите в конкретния случай доставки, жалбоподателят не следва да се третира така, все едно е налице такъв оборот. В такъв случай освободената в Нидерландия вътреобщностна доставка с оглед на изпращането на доставената стока в Германия трябва да се приравни на облагаема сделка там.
- 19 В подкрепа на този извод е равното третиране на сделките на вътрешния пазар и вътрешните сделки. При един истински вътрешен пазар извършените от жалбоподателя доставки биха се разглеждали като вътрешни доставки, така че въз основа на намаляването на цената би се стигнало до корекция на данъка. Тогава не би било релевантно обстоятелството, че за доставката от жалбоподателя данъкът не се понася от него, а от обществените здравноосигурителни каси при облагане на придобиването.
- 20 Този въпрос не се изяснява от решение от 15 октомври 2002 г., Комисия/Германия (C-427/98, EU:C:2002:581, т. 64 и сл.), тъй като запитващата юрисдикция го разбира в смисъл, че не е постановено решение относно възможността за намаляване на цената в държавата членка по местоназначение (в случая: Германия).