

Sprawa C-802/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

31 października 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

6 czerwca 2019 r.

Strona skarżąca i strona skarżona w postępowaniu rewizyjnym:

Firma Z

Strona przeciwna i strona przeciwna w postępowaniu rewizyjnym:

Finanzamt Y

Przedmiot postępowania głównego

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Rabat, który udzielany jest przez aptekę położoną w Królestwie Niderlandów na rzecz osób objętych w Niemczech ustawowym ubezpieczeniem zdrowotnym w ramach dostawy produktów farmaceutycznych niemieckim kasom chorych – Obniżenie podstawy opodatkowania w związku z rabatem

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii, art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r., Union Elida Gibbs Ltd., C-317/94,

EU:C:1996:400, apteka, która dostarcza produkty farmaceutyczne ustawowej kasie chorych, jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania w związku z udzieleniem rabatu osobom objętym ubezpieczeniem zdrowotnym?

- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej – Czy sytuacja, w której apteka krajowa jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania, a jednocześnie apteka położona w innym państwie członkowskim nie ma takiego uprawnienia, ponieważ dokonuje dostaw wewnątrzspółnotowych na rzecz powszechnej kasy chorych, które nie podlegają opodatkowaniu, jest sprzeczna z zasadami neutralności i równego traktowania na rynku wewnętrznym?

Właściwe przepisy prawa Unii

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zwana dalej „dyrektywą 2006/112/WE”, w szczególności art. 2 ust. 1, art. 13 ust. 1, 20, 90 i 138

Zwięzły opis stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 W roku, którego dotyczy spór (2013), strona skarżąca dostarczała z Królestwa Niderlandów do Niemiec produkty farmaceutyczne na receptę, w części na rzecz osób objętych powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym, w części natomiast na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym. W obydwu przypadkach strona skarżąca w zamian za udzielenie odpowiedzi na pytania dotyczące danej choroby przyznawała określoną rekompensatę (zwaną dalej „rabatami”).
- 2 Strona skarżąca rozliczała z powszechnymi kasami chorych dostawy na rzecz osób objętych powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym, stanowiące wyłączny przedmiot niniejszego sporu. Kasy chorych uiszczają płatności na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym. W odniesieniu do tych dostaw strona skarżąca przyjmowała od dnia 1 października 2013 r., że miejsce dostawy znajduje się w Królestwie Niderlandów, dostawy jako wewnątrzspółnotowe nie podlegają tam opodatkowaniu i że powszechne kasy chorych powinny opodatkować wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w Niemczech. Nadto uważała, że udzielone przez nią rabaty pomniejszają podstawę opodatkowania dla celów podatku od wartości dodanej.
- 3 Finanzamt (organ podatkowy) nie przychylił się do stanowiska strony skarżącej i wydał decyzję podatkową, od której strona skarżąca bez powodzenia wniosła odwołanie, a następnie skargę. Od wyroku oddalającego jej skargę strona skarżąca wniosła rewizję. W rewizji tej podnosi w szczególności, że zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r.,

Union Elida Gibbs Ltd., C-317/94, EU:C:1996:400, jest uprawniona do skorygowania podatku wobec pomniejszenia wartości wynagrodzenia.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 4 Przy odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zważyć, że w niniejszym sporze występuje łańcuch dwóch dostaw, z których tylko pierwsza może wchodzić w zakres zastosowania podatku.
- 5 Strona skarżąca dokonywała pierwszej [w ramach łańcucha] dostawy na rzecz powszechnych kas chorych. Chodziło tu o dostawy wewnątrzspółnotowe, które, z uwagi na to, że odbywały się z Królestwa Niderlandów, były dla skarżącej zwolnione z opodatkowania zgodnie z art. 138 dyrektywy 2006/112/WE i wydanymi w Królestwie Niderlandów przepisami wykonawczymi. Powszechnie kasy chorych nie są wprawdzie uważane za podatników zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, jednakże wobec tego, że zgodnie z prawem krajowym są osobami prawnymi, dostawy były zwolnione z opodatkowania w Królestwie Niderlandów zgodnie z art. 138 dyrektywy 2006/112/WE. Jednocześnie na powszechnych kasach chorych jako osobach prawnych spoczywał obowiązek opodatkowania nabycia zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt i) w związku z art. 20 dyrektywy 2006/112/WE, przy czym wobec braku przymiotu podatnika kasom chorych nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku należnego.
- 6 Po dostawie realizowanej przez stronę skarżącą na rzecz powszechnych kas chorych następowała druga dostawa, realizowana przez powszechną kasę chorych na rzecz osób, posiadających w tej kasie ubezpieczenie zdrowotne. Stosunek prawny leżący u podstaw tej dostawy wynika z niemieckiego prawa ubezpieczeń społecznych, albowiem poprzez przekazanie przepisanych przez lekarza produktów farmaceutycznych powszechnie kasy chorych wypełniają wobec ubezpieczonych swój obowiązek w postaci zapewnienia opieki zdrowotnej.
- 7 Ta druga dostawa nie wchodzi w zakres zastosowania podatku zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE. Po pierwsze, dostawa następowała nieodpłatnie, ponieważ osoby objęte powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym nie uiszczają wynagrodzenia w związku z poszczególnymi dostawami produktów farmaceutycznych. Obowiązkowe składki na ubezpieczenie zdrowotne uiszczane przez te osoby i ich pracodawców stanowią wynagrodzenie w zamian za stosunek ubezpieczenia jako taki, a nie za wykonane w jego ramach świadczenia. Po drugie, w przypadku dostaw realizowanych przez powszechnie kasy chorych zgodnie z art. 13 dyrektywy 2006/112/WE nie chodzi o dostawy realizowane przez podatników.

- 8 Przyjęciu, że miały miejsce dwie dostawy (strony skarżące na rzecz powszechnych kas chorych i powszechnych kas chorych na rzecz osób objętych ubezpieczeniem zdrowotnym), nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że strona skarżąca przesyłała towary bezpośrednio osobom ubezpieczonym. Trybunał orzekł tak już wielokrotnie (por. np. wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Niniejsza sprawa dotyczy kwestii, czy strona skarżąca może obniżyć wysokość podstawy opodatkowania w zakresie pierwszej dostawy na rzecz powszechnych kas chorych z uwagi na rabat, którego udzieliła odbiorcom drugiej dostawy. Bezsporne jest, że tego rodzaju rabat co do zasady pozwala na obniżenie podstawy opodatkowania. Wyjaśnienia wymaga natomiast, czy zasada ta znajduje zastosowanie także wtedy, gdy druga dostawa nie wchodzi w zakres zastosowania podatku. Odpowiedź na to pytanie nie jest zależna od tego, czy apteka, jak w niniejszej sprawie, realizuje dostawy z zagranicy, czy też realizuje je z kraju.
- 10 Obniżenie [podstawy opodatkowania] można by oprzeć na założeniu, że wszystkie transakcje omawianego łańcucha [dostaw] wchodziły w zakres zastosowania podatku. Mogłoby za tym przemawiać, że Trybunał Sprawiedliwości uzasadniał obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku rabatu udzielonego nabywcy kolejno następującej dostawy w ten sposób, że zasada neutralności wymaga, by towary tego samego rodzaju wewnątrz poszczególnych krajów, niezależnie od długości kanału produkcji czy dystrybucji, zostały jednakowo obciążone pod względem podatkowym (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Union Elida Gibbs Ltd., C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 20, i wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 33). Zdaniem sądu odsyłającego długość kanału produkcji czy dystrybucji określa się na podstawie transakcji, które zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE wchodzi w zakres zastosowania podatku.
- 11 Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006 wskazał, odnosząc się do rabatów udzielanych na rzecz prywatnych przedsiębiorców świadczących usługi w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego, iż miał miejsce łańcuch transakcji wchodzący w zakres zastosowania podatku, w ramach którego ostatniej dostawy dokonywały apteki poprzez „dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym”, za co udzielano wynagrodzenia. Przy tym dzięki rabatowi obniżały się wydatki prywatnych przedsiębiorców świadczących usługi w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego, a przez to także wydatki tego, kto ponosił koszty podlegającego opodatkowaniu nabycia produktów farmaceutycznych. W niniejszej sprawie taka sytuacja nie występuje: Udzielenie rabatu osobom objętym powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym nie ma żadnego wpływu na wydatki ponoszone przez powszechne kasy chorych.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 12 Na drugie pytanie prejudycjalne, które zadane jest wyłącznie na wypadek udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze, można byłoby udzielić odpowiedzi przeczącej już dlatego, że Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku z dnia 19 października 2016 r., *Deutsche Parkinson Vereinigung*, C-148/15, EU:C:2016:776, uchylił zakaz udzielania rabatów dla dostaw produktów farmaceutycznych wyłącznie w odniesieniu do aptek zagranicznych, a więc zakaz ten w odniesieniu do aptek krajowych obowiązuje w niezmienionej formie. Już wobec istnienia zakazu udzielania rabatów przez apteki krajowe pytanie o nierówne traktowanie aptek zagranicznych i krajowych w zakresie skutków udzielenia takiego rabatu w obszarze podatku od wartości dodanej mogłoby wydawać się zbyteczne.
- 13 Gdyby Trybunał Sprawiedliwości nie uznał jednak powyższego za relewantne, to należałoby rozważyć znaczenie art. 90 dyrektywy 2006/112/WE.
- 14 Przeciwno obniżeniu podstawy opodatkowania na korzyść strony skarżącej zgodnie z art. 90 dyrektywy 2006/112/WE przemawiają dwie okoliczności. Po pierwsze, dostawy, w odniesieniu do których rozważane jest obniżenie podatku, nie stanowiły w kraju transakcji podlegających opodatkowaniu. Z uwagi bowiem na to, że dostawy na rzecz powszechnych kas chorych były realizowane z Królestwa Niderlandów, w Niemczech nie dochodziło do żadnej transakcji podlegającej opodatkowaniu, w odniesieniu do której podstawa opodatkowania mogłaby tam ulec zmniejszeniu. Po drugie rzeczony transakcje zrealizowane z Królestwa Niderlandów na rzecz powszechnych kas chorych nie są tam opodatkowane, ponieważ stanowią dostawy wewnątrzspółnotowe.
- 15 Równie dobrze na drugie pytanie prejudycjalne można by jednak udzielić odpowiedzi twierdzącej, albowiem zgodnie z koncepcją przyjętą w dyrektywie 2006/112/WE zarówno Królestwo Niderlandów, jak i Niemcy z perspektywy podatku od wartości dodanej należą do rynku wewnętrznego. Na tej podstawie dostawa z Królestwa Niderlandów do Niemiec w zasadzie nie powinna być w ogóle inaczej traktowana niż dostawa wewnątrz krajowa.
- 16 Niemniej jednak w roku, którego dotyczy spór, rynek wewnętrzny między państwami członkowskimi Unii nie był jeszcze w pełni urzeczywistniony, ponieważ państwom członkowskim przysługiwały jeszcze (i nadal przysługują) własne uprawnienia w zakresie opodatkowania. Stąd do dostaw z jednego do drugiego państwa członkowskiego następujących między podatnikami – albo, jak w niniejszej sprawie, dostawy dokonanej przez podatnika na rzecz osoby prawnej – stosować należy regulacje szczególne, na podstawie których w państwie wywozu (tu: Królestwo Niderlandów) transakcja jest zwolniona z opodatkowania jako dostawa wewnątrzspółnotowa zgodnie z art. 138 dyrektywy 2006/112/WE, a w państwie przeznaczenia (tu: Niemcy) powstaje obowiązek podatkowy wynikający z wewnątrzspółnotowego nabycia zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) w związku z art. 20 dyrektywy 2006/112/WE.

- 17 Rozumiane łącznie dostawa i nabycie tworzą transakcję wewnątrzwspólnotową, na skutek której obciążenie podatkiem przeniesione zostaje z państwa wywozu do państwa przeznaczenia. W tym przedmiocie Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że wewnątrzwspólnotowa dostawa i wewnątrzwspólnotowe nabycie stanowią „jedną i tę samą czynność gospodarczą” (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 23 i nast.), a przez to część „czynności wewnątrzwspólnotowej” (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 37 i 41), której celem jest „przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym odbywa się ostateczne wykorzystanie dostarczanych towarów” (wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 36; z dnia 27 września 2009 r., Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 22; z dnia 27 września 2009 r., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 22; z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, pkt 30; a także z dnia 7 grudnia 2010 r., R., C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 37).
- 18 Mając na względzie opisane wyżej regulacje rynku wewnętrznego należy postawić pytanie, czy strony skarżące, mimo iż nie kwalifikowała ona spornych dostaw w Niemczech jako transakcji podlegających opodatkowaniu, nie należy jednak traktować tak, jakby w istocie takie transakcje miały miejsce. W odniesieniu do wysyłki dostarczanego przedmiotu do Niemiec taka niepodlegająca opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowa dostawa w Królestwie Niderlandów byłaby w takim przypadku traktowana na równi z transakcją podlegającą opodatkowaniu w Niemczech.
- 19 Za przyjęciem powyższego przemawiałby nakaz równego traktowania transakcji dokonywanych na rynku wewnętrznym i transakcji krajowych. W razie pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego dostawy dokonane przez stronę skarżącą byłyby traktowane jak dostawy krajowe, a stąd wobec obniżenia wynagrodzenia dochodziłoby do korekty podatku. Nie miałyby wtedy znaczenia, że podatek wynikający z dostaw dokonywanych przez stronę skarżącą byłby ponoszony nie przez nią, a przez powszechne kasy chorych w ramach opodatkowania nabycia.
- 20 Wyjaśnienia w tym zakresie nie dostarcza przy tym wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy, C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 64 i nast., albowiem sąd odsyłający rozumie ten wyrok w ten sposób, że nie orzeczono w nim o możliwości obniżenia wynagrodzenia w państwie przeznaczenia (tu: Niemcy).