

Zadeva C-802/19

**Povzetek predloga za predhodno odločanje v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

31. oktober 2019

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

6. junij 2019

Tožeča stranka in revidentka:

Firma Z

Tožena stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

Finanzamt Y

Predmet postopka v glavni stvari

Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Popust, ki ga nizozemska lekarna, v okviru svojih dobav zdravil nemškemu zavodu za zdravstveno zavarovanje, odobri osebam v Nemčiji, ki so zavarovane v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja – Znižanje davčne osnove zaradi popusta

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je lekarna, ki dobavlja zdravila zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje, zaradi odobritve popusta zdravstveno zavarovani osebi upravičena do znižanja davčne osnove na podlagi sodbe Sodišča Evropske Unije Elida Gibbs Ltd. z dne 24. oktobra 1996 – C-317/94 (EU:C:1996:400)?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: Ali je dejstvo, da lahko lekarna na domačem ozemlju zniža davčno osnovo, lekarna, ki zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje znotraj Skupnosti neobdavčeno dobavlja iz druge države pa ne, v nasprotju z načeloma nevtralnosti in enakega obravnavanja na notranjem trgu?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti členi 2(1), 13(1), 20, 90 in 138

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je v zadevnem letu (2013) iz Nizozemske dobavljala zdravila na recept v Nemčijo, na eni strani osebam, ki so bile zavarovane v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja in na drugi strani osebam, ki so bile zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja. V obeh primerih je za odgovore na vprašanja glede vsakokratne bolezni obračunavala zneske, označene kot povračilo stroškov (v nadaljevanju: popusti).
- 2 Dobave blaga osebam, zavarovanim v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja je tožeča stranka obračunavala z zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje, in te dobave so edini predmet zadevnega spora. Zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje so plačevali na podlagi ureditve sistema socialne varnosti. Tožeča stranka je pri teh dobavah od 1. oktobra 2013 dalje izhajala iz tega, da se kraj dobave nahaja na Nizozemskem, da lahko tam uveljavlja davčno oprostitev za dobave znotraj Skupnosti in da bi morali biti zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje na domačem ozemlju obdavčeni na pridobitve znotraj Skupnosti. Poleg tega je izhajala iz tega, da so popusti, ki jih je dajala, znižali davčno osnovo za odmero davka na dodano vrednost.
- 3 Finanzamt (finančni urad) se stališčem tožeče stranke ni strinjal in je izdal odločbo o odmeri davka, zoper katero je tožeča stranka neuspešno vložila ugovor in tožbo. Tožeča stranka zavrnitev tožbe izpodbija z revizijo, s katero zlasti uveljavlja, da je v skladu s sodbo Sodišča z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), zaradi zmanjšanja plačila upravičena do popravka odločbe o odmeri davka.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 4 Pri odgovoru na prvo vprašanje za predhodno odločanje je treba upoštevati, da je v tem sporu podana veriga dveh dobav, od katerih spada le prva na področje uporabe davka.

- 5 Prvo dobavo je tožeča stranka opravila zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje. Pri tem je šlo za dobave znotraj Skupnosti, ki so bile glede na to, da je šlo za odpremo blaga iz Nizozemske v Nemčijo za tožečo stranko v skladu s členom 138 Direktive 2006/112 in s tem v zvezi na Nizozemskem sprejetimi izvedbenimi določbami, neobdavčene. Zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje se sicer na podlagi člena 13(1) Direktive 2006/112 ne štejejo za davčne zavezance. Ker pa so po notranjem pravu pravne osebe, so bile dobave blaga na podlagi člena 138 Direktive 2006/112 prav tako neobdavčene na Nizozemskem. Skladno s tem so bili zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje kot pravne osebe po členu 2(1)(b)(i) v povezavi s členom 20 Direktive 2006/112 obdavčeni na pridobitev blaga, pri čemer zaradi neobstoja statusa davčnega zavezanca niso imeli pravice do odbitka davka.
- 6 Dobavi, ki jo je opravila tožeča stranka zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje, je sledila druga dobava zavodov za obvezno zdravstveno zavarovanje svojim zavarovanim osebam. Pravno razmerje, na katerem temelji ta dobava izhaja iz nemškega sistema socialne varnosti. Zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje namreč z izdajo zdravniško predpisanih zdravil izpolnjujejo dolžnost zdravstvenega varstva v razmerju do zavarovanca.
- 7 Ta druga dobava v skladu s členom 2(1)(a) Direktive 2006/112 ne spada na področje uporabe davka. Po eni strani je bila izvedena brezplačno, saj osebe z obveznim zdravstvenim zavarovanjem za posamezne dobave zdravil niso plačevale nobenega nadomestila. Obvezni prispevki za zdravstveno zavarovanje, ki so jih plačevale same in njihovi delodajalci, pomenijo plačilo za zavarovalno razmerje kot takšno, ne pa plačila storitev, ki so bile v okviru tega opravljene. Po drugi strani pa pri dobavah, ki so jih opravili zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje, v skladu s členom 13 Direktive 2006/112 ni šlo za dobave, ki bi jih opravljali davčni zavezanci.
- 8 Dejstvo, da je tožeča stranka blago neposredno pošiljala zavarovanim osebam, ne nasprotuje obstoju dveh dobav (tožeča stranka zavodu za obvezno zdravstveno zavarovanje in zavod za obvezno zdravstveno zavarovanje osebam, ki so zdravstveno zavarovane); tako je Sodišče že večkrat odločilo (glej na primer sodbo z dne 6. aprila 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 V sporu gre za to, ali lahko tožeča stranka na podlagi popusta, ki ga je odobrila odjemalcu druge dobave, uveljavlja znižanje davčne osnove za prvo dobavo zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje. Nesporno je, da tovrsten popust načeloma privede do znižanja davčne osnove. Treba pa je razjasniti, ali to velja tudi takrat, ko druga dobava ne spada na področje uporabe davka. Pri odgovoru na to vprašanje ni treba razlikovati med tem, ali lekarna, kot v obravnavani zadevi, dobavlja iz tujine ali iz domačega ozemlja.
- 10 Predpostavka za znižanje bi lahko bila, da vse transakcije zadevne verige spadajo na področje uporabe davka. To bi bilo lahko podprto z dejstvom, da je Sodišče znižanje davčne osnove pri odobritvi popusta odjemalcu poznejše dobave

utemeljilo s tem, da temeljno načelo nevtralnosti zahteva, da je istovrstno blago znotraj posameznih držav ne glede na dolžino proizvodne in distribucijske poti davčno enako obremenjeno (sodba Elida Gibbs, EU:C:1996:400, točka 20, in sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, točka 33). Dolžina proizvodne in distribucijske poti je po mnenju predložitvenega sodišča določena s transakcijami, ki skladno s členom 2(1) Direktive 2006/112 spadajo na področje uporabe davka.

- 11 V sodbi Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) o odobritvi popusta zasebnim podjetjem za zdravstveno zavarovanje je Sodišče izhajalo iz tega, da je obstajala veriga transakcij, ki je spadala na področje uporabe davka, pri kateri so lekarne opravile zadnjo dobavo v verigi transakcij in pri tem „[ta zdravila] izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja“, za kar je bilo opravljeno plačilo. Ob tem so se zaradi popusta znižali izdatki zasebnih podjetij za zdravstveno zavarovanje in s tem izdatki tistega, ki bi moral nositi stroške obdavčene nabave zdravil. To v obravnavanem primeru ni podano: Odobritev popusta osebam, ki so zavarovane v okviru obveznega zdravstvenega zavarovanja, nima nobenega učinka na izdatke, ki jih morajo odvesti zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Drugo vprašanje za predhodno odločanje – ki ga je mogoče postaviti le, če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – bi bilo mogoče zanikati že zato, ker je Sodišče v svoji sodbi z dne 19. oktobra 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), odpravilo prepoved popustov za dobavo zdravil le za tuje lekarne, še vedno pa nespremenjeno velja za domače lekarne. Že glede na prepoved odobritve popusta domačim lekarnam bi bilo lahko vprašanje o neenakem obravnavanju tujih in domačih lekarn v zvezi z vplivom takšne odobritve popusta na davek na dodano vrednost odveč.
- 13 Če bi Sodišče to štelo za neupoštevno, bi bil pomen člena 90 Direktive 2006/112 odločilen.
- 14 Dva razloga nasprotujeta znižanju davčne osnove na podlagi člena 90 Direktive 2006/112 v korist tožeče stranke. Po eni strani v zvezi z dobavami, za katere pride v poštev znižanje davka, na domačem ozemlju ni opravila nobene obdavčene transakcije. Ker so bile dobave zavodom za obvezno zdravstveno zavarovanje opravljene iz Nizozemske, v Nemčiji namreč ni podana obdavčljiva transakcija, katere davčno osnovo bi tam lahko znižali. Po drugi strani transakcija, ki je na Nizozemskem opravljena za zavode za obvezno zdravstveno zavarovanje, tam kot dobava znotraj Skupnosti ni obdavčena.
- 15 Vendarle pa bi bilo mogoče na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti pritrdilno, saj glede na koncept, na katerem temelji Direktiva 2006/112, Nizozemska in Nemčija z vidika davka na dodano vrednost spadata na notranji

trg. Na takšni podlagi dobave iz Nizozemske v Nemčijo dejansko ni mogoče obravnavati drugače kot dobavo na domačem ozemlju.

- 16 Sicer pa notranji trg med državami članicami Unije v zadevnem letu še ni bil popolnoma uresničen, saj so še naprej obstajale (in še obstajajo) nacionalne davčne pristojnosti. Zato je treba za dobave iz ene države članice v drugo med davčnimi zavezanci – ali, kot v tem sporu, preko davčnih zavezancev pravnim osebam – uporabiti posebna pravila, katerih posledica je davčna oprostitev kot dobava blaga znotraj Skupnosti v državi članici odpreme (tukaj: Nizozemska) na podlagi člena 138 Direktive 2006/112 in davčna obveznost kot nabava znotraj Skupnosti na podlagi člena 2(1)(b) v povezavi s členom 20 Direktive 2006/112 v namembni državi članici (tukaj: Nemčija).
- 17 Ta dva elementa skupaj tvorita transakcijo znotraj Skupnosti, s katero je obdavčitev iz odpreme države članice prenesena v namembno državo članico. Glede tega je Sodišče že odločilo, da pomenita dobava blaga znotraj Skupnosti in pridobitev blaga znotraj Skupnosti „isto gospodarsko transakcijo“ (sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 23 in naslednja) in da sta ob tem del „transakcije znotraj Skupnosti“ (sodba Teleos, EU:C:2007:548, točki 37 in 41), ki sledi cilju prenosa „davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga“ (sodbe Teleos, EU:C:2007:548, točka 36, z dne 27. septembra 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, točka 22, in Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, točka 22, z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 30, in z dne 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, točka 37).
- 18 Ob upoštevanju navedene ureditve glede notranjega trga se postavlja vprašanje, ali ni treba tožeče stranke, čeprav v Nemčiji v zvezi s tukaj spornimi dobavami ni opravila nobene obdavčljive transakcije, kljub temu obravnavati, kot da bi bila tovrstna transakcija podana. Neobdavčeno dobavo blaga znotraj Skupnosti na Nizozemskem bi morali potem glede na odpremo dobavljenega predmeta v Nemčijo enačiti s tam obdavčljivo transakcijo.
- 19 V prid temu bi bilo enako obravnavanje transakcij na notranjem in domačem trgu. Na pravem notranjem trgu bi morali dobave, ki jih navaja tožeča stranka, obravnavati kot dobave na domačem trgu, tako da bi na podlagi zmanjšanja plačila prišlo do popravka odmere davka. Tako ne bi bilo upoštevno, da davka na dobavo, ki jo je opravila tožeča stranka, ne bi nosila ona, temveč zavodi za obvezno zdravstveno zavarovanje v okviru obdavčitve nabave.
- 20 V sodbi z dne 15. oktobra 2002, Komisija/Nemčija (C-427/98, EU:C:2002:581, točka 64 in naslednja), glede tega ni mogoče najti nobenega pojasnila, saj jo predložitveno sodišče razume tako, da v njej ni bila sprejeta nobena odločitev glede možnosti zmanjšanja plačila v namembni državi članici (tukaj: Nemčija).