



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
EVGENIEGO TANCHEVA  
przedstawiona w dniu 11 lipca 2017 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-462/16

**Finanzamt Bingen-Alzey  
przeciwko  
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Podatek od wartości dodanej – Dostawa przez producenta produktów leczniczych na rzecz sprzedawców detalicznych za pośrednictwem hurtowników – Artykuły 73 i 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania – Ustawowy obowiązek producenta zapewnienia rabatu indeksowanego do ceny sprzedaży – Traktowanie przez organ podatkowy państwa członkowskiego rabatu jako obniżki ceny w odniesieniu do dostaw w ramach systemu powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, lecz nie w przypadku prywatnych funduszy ubezpieczenia zdrowotnego – Zasady wypracowane w sprawie C-317/94, Elida Gibbs – Zasada równego traktowania

### I. Wprowadzenie

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (zwana dalej „spółką Boehringer”) jest producentem produktów leczniczych na początku łańcucha dostaw, który zgodnie z ustawowymi przepisami prawa niemieckiego jest zobowiązany do udzielenia, po dokonaniu dostawy, rabatu cenowego indeksowanego w stosunku do ceny jego produktów. Postępowanie główne wiąże się z ustaleniem, czy zgodnie z prawem Unii Finanzamt Bingen-Alzey (urząd podatkowy dla Bingen-Alzey, zwany dalej „organem podatkowym państwa członkowskiego”) może zezwolić spółce Boehringer na uwzględnienie tego rabatu cenowego przy obliczaniu podstawy opodatkowania VAT-em w odniesieniu do dostaw produktów leczniczych dokonanych w kontekście powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, a nie w kontekście prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego.

2. Pytanie to, sformułowane w postanowieniu odsyłającym przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy), wymaga wykładni art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup>. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) jest zdania, że dla rozstrzygnięcia kluczowe znaczenie ma wyrok Trybunału wydany w sprawie Elida Gibbs<sup>3</sup>. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że obniżki ceny udzielone przez spółkę na początku łańcucha dostaw na rzecz końcowego konsumenta jej produktów w tym samym łańcuchu

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

<sup>3</sup> Wyrok z dnia 24 października 1996 r., C-317/94, EU:C:1996:400, zwany dalej „wyrokiem Elida Gibbs”.

dostaw, przy wykorzystaniu systemu wiążącego się z przedstawieniem przez tego drugiego bonów zamiast zapłaty części ceny, zmniejszały podstawę opodatkowania w zakresie VAT z tytułu dokonanych przez tę spółkę dostaw, nawet w przypadku, gdy nie była ona związana umową z tym konsumentem końcowym.

3. Zdaniem sądu odsyłającego publiczny fundusz ubezpieczenia zdrowotnego (kasy chorych) jest konsumentem końcowym w łańcuchu dostaw produktów leczniczych spółki Boehringer, w przeciwieństwie do prywatnych funduszy ubezpieczenia zdrowotnego. Czy różnica ta usprawiedliwia odmowę organu podatkowego państwa członkowskiego obniżenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do tego drugiego typu dostaw?

4. Moim zdaniem nie.

## **II. Ramy prawne**

### **A. Prawo Unii**

5. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

### **B. Prawo krajowe**

#### **1. Ustawa o podatku obrotowym**

7. Zgodnie z § 10 ust. 1 zdanie drugie Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) wynagrodzenie obejmuje wszelkie nakłady (po odliczeniu VAT) odbiorcy świadczenia konieczne do uzyskania tego świadczenia.

8. Na mocy § 17 ust. 1 zdanie pierwsze UStG w razie zmiany podstawy opodatkowania obrotu podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorca, który zrealizował ten obrót, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tego tytułu.

#### **2. Prawo dotyczące ubezpieczenia zdrowotnego**

9. Zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie pierwsze Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (piątej księgi kodeksu socjalnego, zwanej dalej „SGB V”) kasy chorych zapewniają swym ubezpieczonym przewidziane ustawowo świadczenia. Według § 2 ust. 2 zdanie pierwsze SGB V ubezpieczeni co do zasady otrzymują świadczenia w formie usług i świadczeń rzeczowych. Zgodnie z § 2 ust. 2 zdanie trzecie

SGB V kasy chorych zawierają z usługodawcami, takimi jak apteki, umowy w sprawie świadczeń rzeczowych i usług. Zgodnie z § 129 SGB V pomiędzy nadrzędnym związkiem kas chorych a nadrzędnym związkiem aptek istnieje umowa ramowa w sprawie zaopatrywania w produkty lecznicze.

10. Według § 130a ust. 1 zdania od pierwszego do czwartego SGB V kasy chorych otrzymują od aptek w związku z przekazanymi im produktami leczniczymi rabat w wysokości zasadniczo 7% ceny sprzedaży, ustalonej przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne, bez VAT. Przedsiębiorstwa farmaceutyczne, takie jak spółka Boehringer, są zobowiązane do zrekompensowania aptekom powyższego rabatu.

11. Kolejne regulacje zawarte w § 130a SGB V dotyczą terminu płatności oraz wysokości rabatu w szczególnych przypadkach.

12. Natomiast osoby korzystające z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego płacą same za produkty spółki Boehringer w aptekach, a następnie mogą dochodzić zwrotu kosztów od prywatnego funduszu ubezpieczenia zdrowotnego.

13. Jednakże w odniesieniu do produktów leczniczych sprzedawanych tylko na receptę zgodnie z § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (ustawy o rabatach na produkty lecznicze, zwanej dalej „AMRabG”) z dnia 22 grudnia 2010 r., przedsiębiorstwa farmaceutyczne, takie jak spółka Boehringer, są zobowiązane do udzielania prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego rabatu, gdy fundusze te w całości lub w części refundują produkty lecznicze sprzedawane tylko na receptę osobom korzystającym z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym, rabat udzielany jest prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego przez przedsiębiorstwa, takie jak spółka Boehringer, według stawki refundacji zgodnie z § 130a ust. 1, la, 2, 3, 3a i 3b SGB V.

14. Zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) podstawa opodatkowania w zakresie VAT ulega obniżeniu o rabaty, jakich przedsiębiorstwa, takie jak spółka Boehringer, udzielają aptekom i hurtownikom w ramach kas chorych.

### **III. Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

15. Spółka Boehringer jest przedsiębiorstwem farmaceutycznym, które prowadzi działalność w zakresie wytwarzania produktów leczniczych, które dostarcza za pośrednictwem hurtowników do aptek, podlegając w związku z tym opodatkowaniu. Działalność taką prowadziła także w 2011 r., tj. w spornym w niniejszej sprawie roku podatkowym.

16. W Niemczech apteki na podstawie umowy ramowej z nadrzędnym związkiem kas chorych przekazują produkty lecznicze spółki Boehringer osobom korzystającym z publicznego ubezpieczenia zdrowotnego. Produkty te są dostarczane przez apteki kasom chorych, które udostępniają je swoim ubezpieczonym. Apteki oferują kasom chorych rabat na produkty lecznicze. Na podstawie § 130a ust. 1 SGB V spółka Boehringer jako przedsiębiorstwo farmaceutyczne musi zwrócić aptekom – lub w przypadku pośredniczenia przez hurtowników tym ostatnim – kwotę udzielonego rabatu. Do celów VAT organy podatkowe traktują ten rabat jako obniżenie wynagrodzenia.

17. W przypadku osób korzystających z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego apteki przekazują im produkty lecznicze na podstawie zawartych z nimi indywidualnych umów. W przeciwieństwie do kas chorych prywatne fundusze ubezpieczenia zdrowotnego same nie są odbiorcami produktów leczniczych, lecz zwracają jedynie koszty zakupu produktów leczniczych ubezpieczonym u nich osobom. W takim przypadku przedsiębiorstwa farmaceutyczne takie jak spółka Boehringer na podstawie § 1 AMRabG są zobowiązane udzielać prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego rabatu na produkty lecznicze. Do celów VAT organ podatkowy państwa członkowskiego nie traktuje

tego rabatu jako obniżenia wynagrodzenia. Jeżeli osoba objęta prywatnym ubezpieczeniem nie zwróci się o refundację, wówczas taka spółka jak Boehringer nie ma obowiązku zapłaty rabatu zgodnie z § 1 AMRabG w związku z § 130a SGB V<sup>4</sup>.

18. W 2011 r. spółka Boehringer udzielała wymaganego rabatu prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego i mimo to uwzględniała je w swojej deklaracji VAT jako zmianę podstawy obliczenia wartości swoich dostaw produktów leczniczych do dystrybutorów tych produktów. Organ podatkowy państwa członkowskiego w efekcie specjalnej kontroli w zakresie VAT wydał decyzję podatkową ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT, w której to decyzji przedmiotowe rabaty nie zostały wzięte pod uwagę w kontekście obniżenia wynagrodzenia. Odwołanie spółki Boehringer od tej decyzji nie zostało uwzględnione.

19. Spółka Boehringer wniosła skargę do Finanzgericht (sądu ds. finansowych). Ten zmienił decyzję podatkową w zakresie VAT, uwzględniając rabaty po sprzedaży przyznane prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego w taki sposób, że wysokość obrotu ustalono na korzyść Boehringer na podstawie rocznej deklaracji VAT. Od tego wyroku Finanzgericht (sądu ds. finansowych) organ podatkowy państwa członkowskiego wniósł skargę kasacyjną (Revision) do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).

20. Piąta izba Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) zwróciła się z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dostarczające produkty lecznicze, jest uprawnione na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), przy uwzględnieniu obowiązującej w prawie Unii zasady równego traktowania, do obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy Rady 2006/112, jeżeli:

- dostarcza te produkty lecznicze do aptek za pośrednictwem hurtowników,
- apteki dokonują podlegającej opodatkowaniu dostawy tych produktów osobom korzystającym z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego,
- ubezpieczyciel oferujący ubezpieczenie od kosztów leczenia (przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne) zwraca swoim ubezpieczonym koszty zakupu produktów leczniczych i
- przedsiębiorstwo farmaceutyczne na podstawie regulacji ustawowej zobowiązane jest do udzielania przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne »rabatu«?

21. Uwagi na piśmie zostały przedstawione Trybunałowi przez spółkę Boehringer, rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa, a także Komisję Europejską. Postępowanie przeprowadzono bez odbycia rozprawy.

#### **IV. Podsumowanie argumentów**

##### ***A. Spółka Boehringer i Komisja***

22. Spółka Boehringer i Komisja twierdzą, że doszło do naruszenia zasady równego traktowania bez obiektywnego uzasadnienia, przy czym spółka Boehringer powołuje się przede wszystkim na art. 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

<sup>4</sup> Zgodnie z uwagami na piśmie rządu niemieckiego.

23. Oprócz tego spółka Boehringer twierdzi, że to samo wynika z art. 73 dyrektywy 2006/112 zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyroku Glawe<sup>5</sup>. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że w przypadku automatów do gier, które zgodnie z wymogami ustawowymi były tak skonfigurowane, że wypływały w formie wygranych średnio przynajmniej 60% stawek wpłaconych przez graczy, świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane przez podmiot prowadzący taką działalność, zgodnie z poprzednikiem art. 73 dyrektywy 2006/112<sup>6</sup>, za udostępnienie automatów stanowi wyłącznie ten ułamek stawek, którym podmiot ów mógł faktycznie dysponować na własny rachunek<sup>7</sup>.

24. Według spółki Boehringer oznacza to, że rabat udzielony przez nią prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego musi być w równym stopniu uwzględniany, skoro kwota obniżenia jest jasna i ustalona zawczasu oraz że spółka Boehringer jest na podstawie prawa niemieckiego zobowiązana do zwrotu określonej części ceny sprzedaży swoich produktów leczniczych prywatnym funduszom ubezpieczenia zdrowotnego.

25. Spółka Boehringer i Komisja powołują się także na art. 90 dyrektywy 2006/112 zinterpretowany w wyroku Elida Gibbs i odrzucają argumentację przedstawioną w uwagach na piśmie Niemców i Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którą wyrok Elida Gibbs i wydane później wyroki takie jak Ibero Tours<sup>8</sup> (omówiony poniżej w pkt 35–39) prezentują stanowisko, że płatności na rzecz podmiotów poza łańcuchem dostaw, takich jak prywatne fundusze ubezpieczenia zdrowotnego, nie mogą być uważane za obniżenie ceny po dokonaniu dostawy na podstawie z art. 90 dyrektywy 2006/112.

26. Według spółki Boehringer i Komisji podmiot oferujący rabat konsumentowi końcowemu nie musi znajdować się na początku łańcucha dostaw. Podstawowym czynnikiem określającym podstawę opodatkowania jest kwota rzeczywiście otrzymana przez dostawcę, a nie kwota wydana przez beneficjenta dostawy<sup>9</sup>. Komisja i spółka Boehringer przywołują zasadę neutralności podatkowej<sup>10</sup>. Komisja wskazuje, że z ekonomicznego punktu widzenia nie istnieje różnica pomiędzy prywatnymi a publicznymi funduszami ubezpieczenia zdrowotnego.

27. Komisja twierdzi, że celem uregulowania niemieckiego dotyczącego rabatów na produkty lecznicze jest zapewnienie równego traktowania kas chorych i przedsiębiorstw oferujących prywatne ubezpieczenie zdrowotne<sup>11</sup>. Zdaniem Komisji musi się to odnosić również do podatku VAT.

## ***B. Niemcy i Zjednoczone Królestwo***

28. Jak wskazałem powyżej, Niemcy i Zjednoczone Królestwo są zdania, że wynikające z wyroku Elida Gibbs stwierdzenie, że podatnik nie musi być związany umową z konsumentem końcowym, aby rabat udzielony przez tego pierwszego na rzecz tego drugiego mógł być brany pod uwagę przy obliczaniu podstawy opodatkowania, uzależnione jest od tego, czy podatnik stanowi część łańcucha dostaw

5 Wyrok z dnia 5 maja 1994 r., C-38/93, EU:C:1994:188.

6 A mianowicie art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”).

7 Wyrok z dnia 5 maja 1994 r., Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188, pkt 9). Spółka Boehringer odnosi się także do pkt 12 tego wyroku oraz do wyroków: z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 30); z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 29); a także z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 27. W tym ostatnim wyroku Trybunał stwierdził, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „wynagrodzenie jest wartością »subiektywną«, a więc rzeczywiście otrzymaną w każdym konkretnym przypadku, nie zaś wartością oszacowaną na podstawie obiektywnych kryteriów”.

8 Wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., C-300/12, EU:C:2014:8.

9 Tutaj Boehringer odnosi się do pkt 29 i 35 wyroku Trybunału z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185), a także do pkt 28 wyroku Elida Gibbs. Komisja odnosi się do wyroków: z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 20).

10 Komisja powołuje się na postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r. Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21); a także na wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Komisja odnosi się do dokumentu Bundestagu nr 17/3698, s. 60 i 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

kończącego się na konsumencie końcowym. Niemcy i Zjednoczone Królestwo twierdzą, że taka interpretacja znajduje poparcie w wyroku Ibero Tours (omówionym poniżej w pkt 35–39)<sup>12</sup>, przy czym Zjednoczone Królestwo wskazuje dalej, że określone w wyroku Elida Gibbs zasady zostały następnie potwierdzone w wyroku Komisja/Niemcy<sup>13</sup>.

29. Niemcy i Zjednoczone Królestwo przypominają, że o wynagrodzeniu można mówić jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostarczonym towarem a otrzymanym wynagrodzeniem<sup>14</sup>, oraz że taki związek pomiędzy spółką Boehringer a prywatnymi funduszami ubezpieczenia zdrowotnego nie istnieje. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 należy interpretować zgodnie z podstawową zasadą, według której system VAT zmierza do obciążenia podatkiem jedynie końcowego konsumenta<sup>15</sup>. Do podstawy opodatkowania VAT-em należy rzeczywiście otrzymane wynagrodzenie, a nie wartość oszacowana według kryteriów obiektywnych<sup>16</sup>. Niemcy wskazują, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału decydującym czynnikiem w odniesieniu do wynagrodzenia jest istnienie pomiędzy stronami umowy o świadczenie wzajemne, a zapłata otrzymana przez jedną ze stron jest rzeczywistą, konkretną równowartością towarów otrzymanych przez drugą stronę<sup>17</sup>. Zatem otrzymana przez spółkę Boehringer zapłata pozostaje, w odniesieniu do dostaw na rzecz osób ubezpieczonych prywatnie, sumą otrzymaną od pierwszego odbiorcy w łańcuchu dostaw, czyli od będących jego klientami aptek, czy też odpowiednio, hurtowników.

30. Zjednoczone Królestwo dodaje, że płatności dokonane przez spółkę Boehringer nie można uznać za subwencje w rozumieniu art. 73 dyrektywy 2006/112<sup>18</sup> oraz że art. 90 dyrektywy 2006/112 nie może mieć zastosowania do sytuacji, gdy prawo krajowe wymaga od dostawcy wniesienia wkładu, opłaty lub daniny (na przykład na wsparcie zaopatrzenia prywatnej opieki zdrowotnej). Zjednoczone Królestwo twierdzi, że prywatne fundusze ubezpieczenia zdrowotnego nie są nabywcami, usługobiorcami lub osobami trzecimi. Niemcy zauważają, że art. 79 lit. b) dyrektywy 2006/112, który wyłącza z podstawy opodatkowania opusty i obniżki cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji, nie ma znaczenia dla postępowania głównego i twierdzi dodatkowo, że spór w niniejszej sprawie jest podobny do tych, w których Trybunał stwierdzał, że podstawą opodatkowania przy sprzedaży, za którą zapłata dokonywana jest za pomocą karty kredytowej, pozostaje pełna cena sprzedaży, nawet jeśli podatnik otrzymuje od kredytodawcy niższą kwotę z tytułu obsługi kart kredytowych<sup>19</sup>.

31. W odniesieniu do zarzucanego naruszenia zasad równego traktowania i neutralności podatkowej rządu niemiecki i Zjednoczonego Królestwa są zdania, że rabat płacony przez spółkę Boehringer na rzecz aptek (i odpowiednio hurtowników) przy dostawie produktów leczniczych za pośrednictwem publicznego funduszu ubezpieczenia zdrowotnego nie jest porównywalny z rabatem płaconym przez spółkę Boehringer na rzecz prywatnych funduszy ubezpieczenia zdrowotnego<sup>20</sup>. Rząd niemiecki dodaje, że nie istnieje ryzyko zakłócenia konkurencji, gdyż produkty lecznicze dostarczane osobom objętym powszechnym ubezpieczeniem zdrowotnym nie są konkurencją dla produktów leczniczych

12 Wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., C-300/12, EU:C:2014:8.

13 Wyrok z dnia 15 października 2002 r., C-427/98, EU:C:2002:581.

14 Na poparcie tego argumentu Niemcy powołują się na wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 33). Zjednoczone Królestwo powołuje się na wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, EU:C:1981:38, pkt 12); z dnia 23 listopada 1988 r., Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, EU:C:1988:508, pkt 11); z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council (C-102/86, EU:C:1988:120, pkt 11, 12).

15 Na poparcie tego argumentu Niemcy powołują się na wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34).

16 Ibidem, pkt 33.

17 Rząd niemiecki powołuje się na wyrok z dnia 15 maja 2001 r., Primbrack (C-34/99, EU:C:2001:271, pkt 25).

18 Rząd Zjednoczonego Królestwa powołuje się na wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, pkt 18).

19 Rząd niemiecki powołuje się na wyroki: z dnia 25 maja 1993 r., Bally (C-18/92, EU:C:1993:212, pkt 16); a także z dnia 15 maja 2001 r., Primbrack (C-34/99, EU:C:2001:271, pkt 38).

20 Rząd niemiecki powołuje się m.in. na wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49); z dnia 19 lipca 2012 r., Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, pkt 45); a także z dnia 6 listopada 2014 r., Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, pkt 49, 51).

dostarczanych osobom ubezpieczonym prywatnie. Biorąc pod uwagę, że te dwie sytuacje nie są porównywalne, nie ma potrzeby rozważać, czy są one obiektywnie usprawiedliwione. Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że należy uszanować wybór prawodawcy Unii co do sposobu traktowania dostaw.

32. Rząd Zjednoczonego Królestwa dodaje, że zasada neutralności podatkowej, stanowiąca odbicie wspólnego systemu VAT i mająca na celu opodatkowanie jedynie konsumenta końcowego, nie jest normą prawa pierwotnego, która samodzielnie pozwala określić podstawę opodatkowania w rozumieniu art. 73 i 90 dyrektywy 2006/112<sup>21</sup>.

## V. Ocena

33. Na przedłożone pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej z poniżej przedstawionych powodów.

34. Uważam, że istota wykładni dokonanej w wyroku Elida Gibbs polega jedynie na stwierdzeniu, że podatnik nie musi być związany umową z bezpośrednim beneficjentem rabatu, aby w przypadku tego rabatu można było mówić o obniżeniu ceny po dokonaniu dostawy w rozumieniu art. 90 dyrektywy 2006/112<sup>22</sup>. Zatem brak więzi umownych pomiędzy spółką Boehringer a prywatnymi funduszami ubezpieczenia zdrowotnego, którym zgodnie z prawem niemieckim jest ona zobowiązana udzielić posprzedażowego rabatu indeksowanego do ceny, jest równie nieistotny w postępowaniu głównym w zakresie kwestii zastosowania art. 90 dyrektywy 2006/112.

35. Ponadto z wyroku Trybunału w sprawie Ibero Tours<sup>23</sup> nie wyczytuję ani bezpośredniego stwierdzenia, ani sugestii, jakoby zasada określona w wyroku Elida Gibbs miała mieć zastosowanie tylko w przypadkach, gdy odbiorca rabatu jest konsumentem końcowym w łańcuchu dostaw rozpoczynającym się od podatnika udzielającego rabatu. W istocie Trybunał stwierdził, że w wyroku Elida Gibbs nie ma żadnych przesłanek nakazujących interpretować go w sposób zawężający oraz że wyrok ten potwierdza sformułowanie art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy VAT<sup>24</sup> (obecnie art. 90 dyrektywy 2006/112), zgodnie z którym późniejsza modyfikacja stosunków umownych nie jest konieczna<sup>25</sup>.

36. Podatnik w tamtej sprawie, spółka Ibero Tours, była biurem podróży, działającym w charakterze pośrednika między organizatorami wycieczek a ich klientami (zwanymi dalej „podróżnymi”). W przeciwieństwie do niniejszej sprawy, w której występuje łańcuch dostaw, wiązało się to z pojedynczym świadczeniem. Ibero Tours za usługi pośrednictwa w ramach tego pojedynczego świadczenia otrzymywała prowizję od organizatora wycieczek i jej część przeznaczała na faktyczne dotowanie podróżnych, co oznacza, że kwoty, jakie otrzymywał organizator wycieczek, były wyższe niż rzeczywiście zapłacone przez podróżnych. Ibero Tours, powołując się na wyrok Elida Gibbs, twierdziła, że rabaty, jakich udzielała podróżnym, powinny umniejszać prowizję otrzymywaną przez nią od organizatora wycieczek do celów obliczenia podstawy opodatkowania transakcji Ibero Tours.

21 Na poparcie swoich argumentów Zjednoczone Królestwo powołuje się na wyroki: z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716); z dnia 19 grudnia 2012 r., Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822).

22 Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, pkt 32), gdzie wskazała ona, że „w wyroku w sprawie Elida Gibbs Trybunał uznał po raz pierwszy za dopuszczalne ewentualne obniżenie podstawy opodatkowania nawet w braku zmiany umownie określonego wynagrodzenia”. Zwracam także uwagę, że – jak wskazała w uwagach na piśmie spółka Boehringer – bardzo ważne spostrzeżenie poczynione przez rzecznika generalnego M. Watheleta w pkt 29 jego opinii w sprawie Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2013:502), zostało zaaprobowane przez Trybunał w tej sprawie, iż „mimo że Trybunał uznał podatnika za »pierwsze ogniwo łańcucha transakcji«, odniósł się w tym przypadku raczej do stanu faktycznego w przywołanej powyżej sprawie Elida Gibbs, w której producent oferujący konsumentowi obniżkę ceny znajdował się na początku łańcucha wartości, niż wyraził warunek wstępny obniżenia podstawy opodatkowania”.

23 Wyrok z dnia 16 stycznia 2014 r., C-300/12, EU:C:2014:8.

24 Wyrok z dnia 29 maja 2001 r., Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, pkt 33).

25 Ibidem.

37. Zasadniczo żądanie Ibero Tours zostało oddalone, dlatego że Trybunał uznał Ibero Tours za pośrednika *jednolitej* transakcji, a nie łańcucha transakcji. Trybunał wskazał w wyroku Ibero Tours, że świadczenie wzajemne otrzymane przez podatnika, który znajdował się na czele łańcucha transakcji w sprawie Elida Gibbs, rzeczywiście było zmniejszone poprzez obniżenie przyznane bezpośrednio na rzecz konsumenta końcowego w ramach systemu bonów<sup>26</sup>, podczas gdy spółka Ibero Tours była zobowiązana w każdym przypadku zapłacić organizatorowi wycieczek uzgodnioną cenę za świadczone przez niego usługi turystyczne, niezależnie od ewentualnej obniżki, jaką spółka Ibero Tours postanowiła przyznać podróżnym<sup>27</sup>. Brak było też wpływu na świadczenie wzajemne otrzymane przez Ibero Tours za usługę pośrednictwa. W związku z tym zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT (obecnie art. 73 dyrektywy 2006/112) takie obniżenie ceny nie stanowi obniżenia podstawy opodatkowania ani dla świadczenia głównego, ani dla usługi świadczonej przez biuro podróży<sup>28</sup>.

38. Widzę zatem odniesienie w wyroku Ibero Tours do organizatora wycieczek turystycznych „nieznajduj[ącego] się na czele łańcucha transakcji, ponieważ świadczy on usługi bezpośrednio na rzecz odbiorcy końcowego”, po prostu jako uwypuklenie faktu, że w tym przypadku Ibero Tours występuje jedynie jako pośrednik tej jednolitej transakcji<sup>29</sup>. Jest oczywiste, że spółka Boehringer nie znajduje się w tej samej sytuacji.

39. Ponadto ani podatnik w sprawie Elida Gibbs, ani Ibero Tours nie udzielali rabatów ze względu na zobowiązujące ich do tego przepisy, które ponadto przewidują indeksację w stosunku do ceny dostawy. Z takim natomiast przypadkiem mamy do czynienia w sprawie dotyczącej spółki Boehringer.

40. Jestem zatem zdania, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału spółka Boehringer nie „[mogła] swobodnie dysponować całością” ceny otrzymanej przy pierwszej sprzedaży swoich produktów aptekom czy hurtownikom<sup>30</sup>. Spółka Boehringer jest co najwyżej „czasowym depozytariuszem”<sup>31</sup> części otrzymanej kwoty, którą musiała zapłacić później publicznym i prywatnym funduszom ubezpieczeń zdrowotnych oraz która – co ważne – jest indeksowana do ceny dostarczonych produktów leczniczych.

41. Trybunał sformułował takie twierdzenie w wyroku *International Bingo Technology* w kontekście przepisów prawa regulujących kwotę wypłacaną w postaci wygranych w ramach gry w bingo<sup>32</sup>. Stwierdził on mianowicie, że „ze względu na to, że część ceny sprzedaży plansz wypłacana graczom w postaci wygranych jest z góry ustalona i wiążąca, nie można uznać jej za część składową świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez organizatora gry za świadczoną przez niego usługę”<sup>33</sup>.

26 Wyrok Trybunału z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 29).

27 Ibidem, pkt 31.

28 Ibidem, pkt 32.

29 Ibidem, pkt 30.

30 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, pkt 31). Zobacz także wyroki: z dnia 5 maja 1994 r., Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188); z dnia 24 października 2013 r., Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687).

31 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, pkt 19). Takiego sformułowania użył sąd odsyłający w tamtej sprawie.

32 Trybunał doszedł do tego wniosku w kontekście poprzednika art. 73 dyrektywy 2006/112, a mianowicie art. 11 część A ust. 1 lit. a), szóstej dyrektywy VAT.

33 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, pkt 28).



42. Ze względu na to, że zarówno art. 73, jak i art. 90 dyrektywy 2006/112 odnoszą się do składników „podstawy opodatkowania”, nie widzę powodu, aby orzeczenie wydane w kontekście znaczenia „zapłaty” w rozumieniu art. 73 w sprawie International Bingo Technology nie mogło zostać zastosowane przy dokonywaniu wykładni wyrażenia „w przypadku obniżenia ceny” w rozumieniu art. 90<sup>34</sup>. Ponadto rozpatrywana kwestia nie dotyczy tego, czy spółka Boehringer dokonuje płatności na rzecz prywatnych funduszy ubezpieczeń zdrowotnych jako wynagrodzenie za pewnego rodzaju usługę<sup>35</sup>. Zdecydowanie nie jest tak w tym przypadku.

43. Zgadzam się ze stwierdzeniem Trybunału, że „nie wydaje się właściwe wyciąganie ogólnych wniosków” z opodatkowania transakcji w zakresie gier hazardowych „w celu stosowania ich wobec zwykłego opodatkowania dostaw towarów”<sup>36</sup>. Jednakże moim zdaniem uwag tych nie można rozciągnąć na sytuacje, gdy ustawodawstwo państwa członkowskiego interweniuje w celu zmuszenia podatnika do obniżenia ceny, jaką ma ostatecznie otrzymać za dostawę proporcjonalnie do ceny tej dostawy, poprzez obowiązkowe płatności na rzecz końcowego konsumenta lub osoby trzeciej. Trybunał orzekł w sprawie Town and County Factors, że pełna kwota opłat za wstęp otrzymana przez organizatora zawodów, w sytuacji gdy organizator postanowił ufundować nagrodę, stanowi podstawę opodatkowania dla tych zawodów, także dlatego, że żadne bezwzględnie obowiązujące przepisy nie nakazywały wypłaty określonego procentu wpłat od zawodników<sup>37</sup>.

44. Zakładanie bowiem, że osoby ubezpieczone prywatnie są konsumentami końcowymi w łańcuchu dostaw, a nie ich prywatne fundusze ubezpieczenia zdrowotnego, może być postrzegane jako fikcja prawna, w szczególności gdy VAT zapłacony przez te osoby w aptekach jest im zwracany w ramach zwrotu wydatków przez prywatne fundusze ubezpieczenia zdrowotnego. Ostatecznie Trybunał orzekł, iż „uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT”<sup>38</sup>,

45. Zapłatę dokonywaną przy zakupie można zatem uznać za zapłatę otrzymaną od osoby trzeciej w rozumieniu art. 73 dyrektywy 2006/112, gdy osoby trzecie zwracają się do prywatnych funduszy ubezpieczenia zdrowotnego o rekompensatę, a spółka Boehringer zgodnie z prawem niemieckim staje się zobowiązana do zapewnienia rabatu określonego w § 1 AMRabG. W oparciu o tę analizę prywatny fundusz ubezpieczenia zdrowotnego może zostać uznany za konsumenta końcowego dostawy dokonanej przez spółkę Boehringer jako podatnika, co oznacza, że kwota VAT podlegająca pobraniu przez organ podatkowy będzie odpowiadała dokładnie kwocie VAT określonej na fakturze i zapłaconej przez konsumenta końcowego<sup>39</sup>. Okoliczność, iż prywatny fundusz ubezpieczenia zdrowotnego nie jest bezpośrednim beneficjentem produktów leczniczych dostarczanych przez spółkę Boehringer, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy dostawą tych towarów a otrzymanym w zamian świadczeniem<sup>40</sup>.

34 Zwracam także uwagę, że rabaty płacone przez spółkę Boehringer nie wchodzą w zakres elementów wyłączonych z obliczania podstawy opodatkowania wymienionych w art. 79 dyrektywy 2006/112.

35 Do czego dochodzi, jak stwierdzono, w przypadku usług w zakresie kart kredytowych świadczonych w ramach transakcji sprzedaży detalicznej pomiędzy nabywcą a sklepami. Zobacz na przykład wyrok z dnia 15 maja 2001 r., Primback (C-34/99, EU:C:2001:271).

36 Wyrok z dnia 29 maja 2001 r., Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, pkt 30). Zobacz także opinia rzecznik generalnej Ch. Stix-Hackl w sprawie Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2001:494, pkt 74). Rzecznik generalny F.G. Jacobs w opinii w sprawie Glawe (C-38/93, EU:C:1994:81) stwierdził w pkt 16, że „transakcje dotyczące gier źle poddają się opodatkowaniu VAT-em”.

37 Wyrok z dnia 17 września 2002 r., Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 30). Zobacz także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, pkt 45).

38 Wyrok z dnia 7 października 2010 r., Loyalty Mangement UK i Baxi Group (C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 39).

39 Wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, pkt 36), przywołujący wyrok Elida Gibbs, pkt 24.

40 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 27 marca 2014 r., Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 35).

46. Proponowane przeze mnie podejście pozwala uniknąć sytuacji, w której organy podatkowe pobierają kwotę przewyższającą kwotę podatku zapłaconą przez spółkę Boehringer jako podatnika<sup>41</sup>. Podejście to jest także zgodne z podstawową zasadą opodatkowania VAT-em, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne *rzeczywiście otrzymane*<sup>42</sup>, która w odniesieniu do art. 90 dyrektywy 2006/112 przekłada się na wymóg obniżenia podstawy opodatkowania za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia<sup>43</sup>.

47. Wreszcie, mając na uwadze, że art. 90 dyrektywy 2006/112 należy interpretować zgodnie z zasadą równego traktowania znajdującą wyraz w art. 20 karty, twierdząca odpowiedź na przedłożone pytanie jest tym bardziej uzasadniona. Niezależnie od tego, czy istnieje konkurencja pomiędzy dostawą produktów leczniczych publicznie refundowanych a dostawą produktów leczniczych prywatnie refundowanych, Trybunał orzekł, że równe traktowanie w sprawach podatkowych nie ogranicza się do zasady neutralności podatkowej pomiędzy konkurentami, lecz może zostać naruszone przez inne rodzaje dyskryminacji dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami<sup>44</sup>. Zwracam uwagę, że w postanowieniu odsyłającym stwierdzono, iż dwa rabaty mogą być różnicowane jedynie pod względem ich cech technicznych, nawet jeśli ich opodatkowanie w zakresie VAT jest znacząco odmienne.

48. W świetle przedmiotu art. 90 dyrektywy 2006/112 oraz jego celu polegającego na zapewnieniu, że podstawą opodatkowania VAT-em musi być świadczenie wzajemne *rzeczywiście otrzymane*, zgodnie z zasadami i celami prawa w zakresie VAT<sup>45</sup>, uważam, że opodatkowanie VAT-em dostaw farmaceutycznych na rzecz publicznie i prywatnie ubezpieczonych osób stanowi sytuację podobną, które są traktowane w odmienny sposób, dla czego nie ma obiektywnego usprawiedliwienia<sup>46</sup>.

49. Podsumowując, przyznaję, że VAT jest pośrednim podatkiem konsumpcyjnym, który powinien być płacony przez końcowego konsumenta, a przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu „funkcjonuje »tylko« jako inkasent na rachunek państwa”<sup>47</sup>, dlatego też jestem zdania, że „w przypadku niedających się pogodzić w inny sposób stanowisk wymóg, aby kwota nałożonego VAT stanowiła odpowiedni udział rzeczywistej wartości ostatecznie otrzymanej przez dostawcę (a dla całości łańcucha dostaw – ceny końcowej), powinien mieć pierwszeństwo przed wymogami strukturalnymi. Innymi słowy, osiągnięcie celu jest ważniejsze niż wdrożenie środków, które mają prowadzić do jego osiągnięcia”<sup>48</sup>.

## VI. Wnioski

50. Proponuję więc, aby na pytanie przedłożone przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dostarczające produkty lecznicze, jest uprawnione na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 28, 31), przy uwzględnieniu obowiązującej w prawie Unii zasady

41 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 7 listopada 2013 r., Tulicà i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 36).

42 Wyróżnienie moje. Zobacz na przykład wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Zobacz wyroki: z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 19 grudnia 2012 r. Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, pkt 35) w odniesieniu do poprzednika art. 90 dyrektywy 2006/112, a mianowicie do art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

44 Wyrok z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Szwecja (C-480/10, EU:C:2013:263, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Zobacz postanowienie odsyłające.

47 Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Komisja/Niemcy (C-427/98, EU:C:2001:457, pkt 110).

równego traktowania, do obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jeżeli:

- dostarcza te produkty lecznicze do aptek za pośrednictwem hurtowników,
- apteki dokonują podlegającej opodatkowaniu dostawy tych produktów osobom korzystającym z prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego,
- ubezpieczyciel oferujący ubezpieczenie od kosztów leczenia (przedsiębiorstwo oferujące prywatne ubezpieczenie zdrowotne) zwraca swoim ubezpieczonym koszty zakupu produktów leczniczych i
- przedsiębiorstwo farmaceutyczne na podstawie regulacji ustawowej zobowiązane jest do udzielania przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne „rabatu”.