

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0462

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 20. decembris (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts – Cenas samazinājums saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem nosacījumiem – Nodokļa bāzes samazināšana – 1996. gada 24. oktobra spriedums Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) definētie principi – Privātas veselības apdrošināšanas iestāžu piešķirtas atlaides

Lieta C-462/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 22. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 17. augustā, tiesvedībā

Finanzamt Bingen-Alzey

pret

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [J. L. da Cruz Vilaça], tiesneši E. Levits, E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referenti), M. Bergere [M. Berger] un F. Biltšens [F. Biltgen],

ģenerālvokāts J. Tančevs [E. Tanchev],

sekretārs A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG vērā – A. Funke, Steuerberater, un H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

–

Vācijas valdības vērā – T. Henze un R. Kanitz, pārstāvji,

–

Apvienotās Karalistes valdības vērā – D. Robertson, pārstāvis, kuram palīdz P. Mantle, barrister,

–

Eiropas Komisijas v?rd? – B.-R. Killmann un R. Lyal, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 11. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 90. panta 1. punkta interpret?ciju.

2

Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp Finanzamt Bingen-Alzey (Bingenes-Alcejas Finanšu p?rvalde, V?cija; turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) un farm?cijas uz??mumu Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) summas noteikšanu, kas p?d?jai min?tajai ir j?maks? par 2011. finanšu gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3

Atbilstoši PVN direkt?vas 73. pantam:

“Pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m.”

4

Min?t?s direkt?vas 78. pant? ir noteikts:

“Summ?, kurai uzliek nodokli, ietver š?das sast?vda?as:

a)

nodok?us, nodevas un citus maks?jumus, iz?emot pašu PVN;

[..].”

5

Š?s pašas direkt?vas 79. pant? ir paredz?ts:

“Summ?, kurai uzliek nodokli, neietver š?das sast?vda?as:

a)

cenu samazinājumu atlaišu veidā par pirmstermiņa samaksu;

b)

cenu atlaides un rabatus, ko piešķir pircējam vai pakalpojumu saņēmējam un ko tas iegūst darījuma veikšanas laikā;

c)

summas, ko nodokļa maksātājs saņem no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja kā tūdu izmaksu atmaksāšanu, kuras veiktas pircēja vai pakalpojumu saņēmēja vārdā un interesēs un kuras iegrāmatotas šā nodokļa maksātāja pagaidu kontā.

Nodokļa maksātājs pamato pirmās daļas c) punktā minēto izmaksu faktisko summu, un tas nedrīkst atskaitīt PVN, kas varētu būt iekasēts.”

6

Saskaņā ar šīs direktīvas 90. pantu:

“1. Anulāšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

Vērtības tiesības

7

Umsatzsteuergesetz (Likums par apgrozījuma nodokli), 2005. gada 21. februārī publicētajā redakcijā (BGBl. 2005 I, 386. lpp.), 10. panta 1. punktā ir noteikts:

“Preču piegāžu un citu pakalpojumu (1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta pirmais teikums) un iegāžu Kopienā (1. panta 1. punkta 5. apakšpunkts) gadījumos apgrozījums tiek aprēķināts atkarībā no atlīdzības. Atlīdzība ir viss, ko pakalpojuma saņēmējs iztērē, lai saņemtu precī vai pakalpojumu, tomēr atskaitot apgrozījuma nodokli. Atlīdzība ietilpst arī tas, ko cita persona, kura nav pakalpojuma saņēmējs, samaksā uzņēmējam par pakalpojumu. [..]”

8

Vērtības Likuma par apgrozījuma nodokli 17. panta “Grozījumi nodokļa bāzē” 1. punktā ir paredzēts:

“Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darījuma nodokļa bāze 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, uzņēmējam, kurš ir īstenojis šo apgrozījumu, ir jākorrigē par to maksājamo nodokļa summa. [..]”

9

Attiecībā uz obligātās veselības apdrošināšanas iestāžu nodrošināto veselības apdrošināšanu Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Sociālā nodrošinājuma kodekss, Piektā grāmata), 2010. gada 22. decembra redakcijā (BGBl. 2010 I, 2309. lpp.; turpmāk tekstā – “SGB V”), 2. pantā ir paredzēts:

“1. Slimokases sniedz to apdrošinājumiem III nodaļā norādītos pakalpojumus, ievērojot labas pārvaldības principu (12. pants), ciktī šie pakalpojumi neietilpst apdrošināto pašriskā. Ērstniecības metodes, zāles un speciālu ērstniecības metožu dziedināšanas līdzekļi netiek izslēgti. Pakalpojumu kvalitātei un efektivitātei ir jāatbilst vispārīgajam medicīnisko zināšanu stāvoklim un jāievēro medicīnas attīstība.

2. Apdrošinātie saņem pakalpojumus gan kā pabalstus, gan kā pakalpojumus, ievērojot šajā V grāmatā vai IX grāmatā paredzētās atkāpes. Pēc pieteikuma pakalpojumi var tikt sniegti arī kā līdzdalība “Personiskā daudznozaru budžetā”; tiek piemērotas IX grāmatas 17. panta 2.–4. punkta un Noteikumu par budžetu normas kopsakarā ar IX grāmatas 159. panta normām. Par pabalstu, un pakalpojumu sniegšanu slimokases noslēdz ar pakalpojumu sniedzējiem vienošanās atbilstoši IV nodaļas normām.”

10

SGB V 130.a panta 1. punkts ir noteikts:

“Attiecībā uz farmaceitiskiem produktiem, kas uz slimokašu rēķina ir piegādāti pēc 2003. gada 1. janvāra, tās saņem no aptiekām atlaidi 6 % no farmācijas uzņēmuma pārdošanas cenas bez PVN. Farmācijas uzņēmumiem ir pienākums atmaksāt šo atlaidi aptiekām. Ciktī tas attiecas uz vairumtirgotājiem saskaņā ar 5. punktu, farmācijas uzņēmumiem ir jāatmaksā atlaide vairumtirgotājiem. Atlaide ir jāatmaksā aptiekām un vairumtirgotājiem 10 dienu laikā pēc attiecīgā līguma iesniegšanas. [..]”

11

Attiecībā uz personām, kuru veselība ir apdrošināta privāti, Versicherungsvertragsgesetz (Likums par apdrošināšanas līgumu) 2007. gada 23. novembra redakcijā (BGBl. 2007 I, 2631. lpp.), 192. pants “Līgumā paredzētie apdrošinātāja pakalpojumi” ir paredzēti:

“(1) Saistībā ar slimības izdevumu apdrošināšanu apdrošinātājam līgumā noteiktajā apmērā ir jāatmaksā ērstāšanas izdevumi slimības vai nelaimes gadījuma dēļ un visi citi līgumā paredzētie pakalpojumi, tostarp tie, kas ir saistīti ar grūtniecību un dzemdību, kā arī ar preventīvām medicīniskajām apskatēm, lai agrā stadijā atklātu slimības saskaņā ar atbilstoši likumam ieviestajām programmām.

[..]”

12

Attiecībā uz personām, kam ir tiesības uz vienu medicīnas izdevumu atmaksu atbilstoši civildienesta tiesību, Bundesbeamtengesetz (Vācijas federālais Civildienesta likums), 2011. gada 14. novembra redakcijā (BGBl. 2011 I, 2219. lpp.), 80. pants “Atbalsts slimības, aprūpes un dzimšanas gadījumā” ir noteikts:

“(1) Atbalstu saņem:

1.

ierdā, kam ir tiesības uz atļaušanu vai kas atrodas bērna kopšanas atvaļinājumā,

[..]

(2) Atbalsts var attiekties tikai uz nepieciešamajiem izdevumiem un ekonomiski saprātīgiem izdevumiem

1.

slimības un aprūpes gadījumā

[..]

(3)

Atbalsts tiek piešķirts, atmaksājot vismaz 50 % no izdevumiem, uz kuriem attiecas atbalsts.

[..]”

13

Atbilstoši Gestez über Rabatte für Arzneimittel (Likums par zāļu piešķirtajām atlaidēm), 2010. gada 22. decembra redakcijā (BGBl. 2010 I, 2262. lpp.), 1. pantam:

“Farmācijas uzņēmumiem ir jāpiešķir privāts veselības apdrošināšanas uzņēmumiem un [subjektiem, kas uzņemas šos izdevumus atbilstoši civildienesta tiesībām,] par farmaceitiskiem produktiem, kas tiek izsniegti vienīgi ar zāļu recepti, kuru cenu pilnībā vai daļēji pārdzīve minētā ir atmaksājusi apdrošinātājiem, atlaides atkarībā no atmaksas likmes tādā pašā proporcijā, kā ir paredzēts SGB V 130.a panta 1., 1.a, 2., 3., 3.a un 3.b punktā. [..]”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

14

Boehringer Ingelheim Pharma ražo farmaceitiskus produktus un tos, veicot ar nodokli apliekamas piegādes, ar vairumtirgotāju starpniecību piegādā aptiekām.

15

Obligāts (publiskais) veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros aptiekas izsniedz farmaceitiskos produktus personām, uz kurām attiecas pamatlīgums ar slimokašu federāciju. Farmaceutiskie produkti tiek piegādāti slimokasēm, kas tos nodod tajās apdrošināto personu rīcībā. Aptiekas piešķir slimokasēm farmaceitisko produktu cenu atlaidi. Boehringer Ingelheim Pharma kā farmācijas uzņēmumam šā atlaide ir jāatmaksā aptiekām vai vairumtirgotājiem, ja tie ir iesaistīti. Finanšu pārvalde uzskata atlaidi saistībā ar PVN par atlīdzības samazinājumu.

16

Savukārt aptiekas izsniedz farmaceitiskos produktus, kas paredzēti privāti apdrošinātām personām, pamatojoties uz individuāli noslēgtiem līgumiem. Privāts veselības apdrošināšanas uzņēmums pats nepārka farmaceitiskos produktus, bet tas tikai atmaksā tajā apdrošinātām personām radušos izdevumus, ja tās to lādā. Šādā gadījumā Boehringer Ingelheim Pharma ir jāpiešķir veselības apdrošināšanas uzņēmumam farmaceitiskā produkta cenas atlaide. Šo atlaidi finanšu pārvalde saistībā ar PVN neatzīst par atlīdzības samazinājumu.

17

2012. gadā Boehringer Ingelheim Pharma iesniedza gada nodokļa deklarāciju par 2011. nodokļu

gadu, nor?dot tostarp ar nodokli apliekamos dar?jumus un attiec?g?s nodok?u b?zes.

18

Šaj? deklar?cij? Boehringer Ingelheim Pharma attiec?b? uz dar?jumiem ar farmaceitiskajiem produktiem, ko ir ieg?d?jušies apdrošin?šanas ??m?ji, uz kuriem attiecas priv?ta vesel?bas apdrošin?šana, kori??ja nodok?a b?zi, atskaitot atmaksas, kas tai ir j?p?rskaita.

19

Nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka nekas nepamato Boehringer Ingelheim Pharma nodok?a b?zes samazin?šanu saist?b? ar atmaks?m priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumiem. T?d?j?di tika noteikts t?ds PVN, k?ds tas bija j?maks? atbilstoši nesamazin?tai nodok?a b?zei.

20

Boehringer Ingelheim Pharma c?la pras?bu Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa, V?cija) par nodok?u administr?cijas l?mumu par atmaks?šanu priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumiem.

21

T? apgalvoja, ka oblig?t?s apdrošin?šanas slimokase vai priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mums atrodas dar?jumu ??des beig?s, t?p?c nodok?a b?ze ir j?samazina abos gad?jumos. P?c t?s dom?m, nav noz?mes tam, vai runa ir par pieš?irt?m atmaks?m vai cenas samazin?jumiem, jo attieksmei pret tiem attiec?b? uz PVN ir j?b?t vien?dai.

22

Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa) apmierin?ja Boehringer Ingelheim Pharma pras?bu, nospriežot, ka nebija j?noš?ir, k? to ir izdar?jusi nodok?u administr?cija, cenu samazin?jumi, kas pieš?irti oblig?t?s apdrošin?šanas slimokas?m par ieg?d?tajiem farmaceitiskajiem produktiem, un atmaksas par min?tajiem produktiem priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas ietvaros.

23

Nodok?u administr?cija ir iesniegusi Bundesfinanzhof (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) Revision s?dz?bu par Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa) spriedumu.

24

Iesniedz?jtiesa atg?dina, ka, ja produkta izgatavot?js, kas, kaut ar? tas nav l?gumiski saist?ts ar galapat?r?t?ju, bet ir pirmais dar?jumu ??des posms, kuras p?d?jais posms ir galapat?r?t?js, pieš?ir cenas samazin?jumu min?tajam galapat?r?t?jam, piem?rojot Tiesas judikat?ru, nodok?a b?ze PVN m?r?jiem ir j?samazina par min?to samazin?jumu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts, k? ar? 2014. gada 16. janv?ris, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, 29. punkts).

25

T? nor?da, ka Tiesa tom?r ir noraid?jusi nodok?a b?zes samazin?jumu gad?jum?, ja ce?ojumu a?ent?ra, kas darbojas k? starpniece, p?c savas iniciat?vas un uz sava r??ina pieš?ir galapat?r?t?jam cenas atlaidi pamatpakalpojuma, kuru sniedz ce?ojumu organizators

(spriedums, 2014. gada 16. janvāris, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, 33. punkts). Iemesls, ko Tiesa ir norādījusi šajā spriedumā, ir tāds, ka ceļojumu aģentūra neietilpst pakalpojumu jēgā, kas sniedzas no tās rīcībā ceļojumu organizatora līdz galapatēriņam.

26

Iesniedzējtiesas skatījumā, Tiesas judikatūra jāsaprot tādi, ka cenu atlaides, ko komersants piešķir trešajai personai, ar kuru tas neatrodas līdzgaitniecībā, samazina PVN bāzi saistībā ar šo komersanta sniegto pakalpojumu tikai tad, ja ir konstatējama uzņēmuma darbību jēgā, kas noslūdzas ar trešo personu, kura saņem atlaidi. Šajā gadījumā atlaides par labu privāts veselības apdrošināšanas uzņēmumiem tāpat nesamazina PVN bāzi, kas ir jāmaksā par Boehringer Ingelheim Pharma izdarītajām piegādēm, jo privāts veselības apdrošināšanas uzņēmumi, kas saņem atlaidi, nav pakalpojumu jēgā, kas saņem atlaidi, kura saskaņā ar minēto uzņēmumu un beidzas ar galapatēriņu.

27

Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka ar vispārīgo vienlīdzīgas attieksmes principu, kas paredzēts Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 20. pantā, nav saderīgi tas, ka pretī atlaidēm obligāts veselības apdrošināšanas nozarē atlaides privāts veselības apdrošināšanas uzņēmumiem nesamazina nodokļa bāzi, lai gan abas atlaides vienādi apgrūtina farmācijas uzņēmumu. Runa ir par līdzīgu situāciju, un tāpēc iesniedzējtiesa šaubas par to, kāds iemesls objektīvi pamato šo nevienlīdzīgo attieksmi.

28

Tā atgādina arī, ka, lai gan nodokļu neitralitātes princips var tikt neievērots tikai konkurējošu komersantu starpā, par vispārīgo vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var liecināt cita veida diskriminācija, kas ietekmē komersantus, kuriem noteikti nav jābūt konkurentiem, bet kuri tomēr atrodas salīdzināmā stāvoklī citās tiesiskajās attiecībās (spriedumi, 2008. gada 10. aprīlis, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts, kā arī 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts). No tā izriet, ka vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā neatbilst nodokļu neitralitātes principam (spriedums, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 18. punkts).

29

Šajos apstākļos Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai farmācijas uzņēmumam, kas piegādā farmaceitiskos produktus, ir tiesības, pamatojoties uz Tiesas judikatūru (spriedums, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) un ņemot vērā vienlīdzīgas attieksmes principu Savienības tiesībās, samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu, kad:

—

tas veic piegādes aptiekām ar vairumtirgotāju starpniecību,

—

aptiekas ar nodokli apliekamā veidā šos produktus pārdod privāti apdrošinātām personām,

—
?rst?šan?s izdevumu apdrošin?t?js (priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mums) t? apdrošin?taj?m person?m atmaks? izdevumus par farmaceitisko produktu ieg?di un

—
farm?cijas uz??mumam, pamatojoties uz likuma tiesisko regul?jumu, ir pien?kums priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumam samaks?t “atlaidi”?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

30

Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai, iev?rojot principus, ko Tiesa ir defin?jusi 1996. gada 24. oktobra spriedum? Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiec?b? uz PVN b?zes noteikšanu un attiec?b? uz vienl?dz?gas attieksmes principu Savien?bas ties?b?s, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atlaide, ko atbilstoši valsts ties?bu aktiem farm?cijas uz??mums ir pieš??ris priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumam, š? panta izpratn? izraisa nodok?a b?zes samazin?jumu par labu šim farm?cijas uz??mumam, ja farmaceitisko produktu pieg?des tiek veiktas ar vairumtirgot?ju aptieku starpniec?bu, kas veic š?s pieg?des person?m, kuras ir apdrošin?tas priv?t? vesel?bas apdrošin?šan?, kas atmaks? taj? apdrošin?taj?m person?m farmaceitisko produktu ieg?des cenu.

31

Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar PVN direkt?vas 73. pantu nodok?u b?ze par pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu ietver visas summas, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js ir sa??mis vai kura tam j?sa?em par šiem dar?jumiem no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas par š?d?m pieg?d?m, ieskaitot subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cenu.

32

Turpin?jum? j?atg?dina ar?, ka ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu, kurš attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai piln?gas vai da??jas nemaks?šanas gad?jumu vai ar?, kad cenu samazina p?c dar?juma nosl?gšanas, dal?bvalst?m tiek uzlikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, katrreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu. Šaj? ties?bu norm? izpaužas PVN direkt?vas pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (spriedums, 2014. gada 15. maijs, Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

33

Visbeidzot, Tiesa ir nospriedusi, ka viens no pamatprincipiem, uz kuriem ir balst?ta PVN sist?ma, ir neitralit?te t?d?j?di, ka katras valsts iekšien? l?dz?g?m prec?m nodok?i tiek uzlikti vien?di, neatkar?gi no ražošanas un sadales ??des garuma (spriedums, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 20. punkts).

34

Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka farmaceitiskajam uz??mumam atbilstoši valsts ties?bu aktiem ir j?pieš?ir atlaides priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumiem par farmaceitiskiem produktiem, kuri tiek izsniegti tikai saska?? ar ?rsta recepti un par kuriem p?d?jie min?tie piln?b? vai da??ji ir atmaks?juši cenu apdrošin?tajiem, atkar?b? no atmaksas likmes t?d?s paš?s proporcij?s k? t?s, kas ir paredz?tas oblig?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumiem. Nodok?u administr?cija neat?auj samazin?t nodok?a b?zi par šo atlaidi.

35

T?d?j?di min?to ties?bu aktu d?? Boehringer Ingelheim Pharma r?c?b? bija summa, kura atbilst šo produktu p?rdošanas cenai aptiek?m, kas ir samazin?ta par min?to atlaidi. T?tad PVN direkt?vai neatbilst tas, ka b?ze, pamatojoties uz kuru tiek apr??in?ts PVN, kas ir j?maks?farm?cijas uz??mumam k? nodok?u maks?t?jam, p?rsniedz summu, kuru tas rezult?t? sa?em. Ja tas t? b?tu, PVN neitralit?tes princips attiec?b? pret t?diem nodok?a maks?t?jiem, k?ds ir farm?cijas uz??mums, netiktu iev?rots (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 28. punkts).

36

L?dz ar to Boehringer Ingelheim Pharma k? nodok?a maks?t?jam piem?rojamo nodok?a b?zi ir j?veido summai, kas atbilst cenai, par kuru t? ir p?rdevusi farmaceitiskos produktus aptiek?m, to samazinot par atlaidi priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumiem, ja tie ir atl?dzin?juši sav?m apdrošin?taj?m person?m izdevumus, kas t?m ir bijuši, ieg?d?joties min?tos produktus.

37

Ir taisn?ba, ka Tiesa sava 1996. gada 24. oktobra sprieduma ElidaGibbs (C?317/94, EU:C:1996:400) 31. punkt? ir nospriedusi, ka Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) 11.C panta 1. punkts, kas atbilst PVN direkt?vas 90. pantam, atsaucas uz parastu starp diviem l?gumsl?dz?jiem tieši nosl?gtu l?gumisko attiec?bu gad?jumu, kuras v?l?k ir groz?tas.

38

Tom?r šaj? zi?? j?konstat?, pirmk?rt, ka šaj? paš? sprieduma 31. punkt? Tiesa ir preciz?jusi, ka š? ties?bu norma ir neitralit?tes principa izpausme un ka l?dz ar to t?s piem?rošana nevar ietekm?t min?t? principa ?stenošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 31. punkts).

39

Otrk?rt, no Tiesas judikat?ras izriet, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? nav paredz?ts priekšnoteikums par š?du v?l?ku l?gumisko attiec?bu groz?šanu, lai š? ties?bu norma b?tu piem?rojama. Tas princip? paredz pien?kumu dal?bvalst?m samazin?t nodok?a b?zi katru reizi, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u vai visu atl?dz?bu. Turkl?t nekas neliecina par to, ka Tiesa 1996. gada 24. oktobra spriedum? Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400) b?tu grib?jusi ierobežot Sest?s direkt?vas 11.C panta 1. punkta, kas atbilst PVN direkt?vas 90. pantam, piem?rošanas jomu. Savuk?rt no lietas, kur? ir tais?ts šis spriedums, pamat? esošajiem faktiem izriet, ka l?gumiskaj?s attiec?b?s nav izdar?ti nek?di groz?jumi. Tom?r

Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 11.C panta 1. punkts ir piemērojams (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2001. gada 29. maijs, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, 33. punkts).

40

Turklāt tas, ka pamatlietā attiecīgo zāļu piegāžu tiešais saņēmējs ir nevis privāts veselības apdrošināšanas uzņēmums, kas izdara atmaksu apdrošinātajiem, bet paši apdrošinātie, nevar padarīt neesošu tiešo saikni, kas pastāv starp izdarīto preču piegādi un saņemto atlīdzību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 35. punkts).

41

Kā enerģētiskās ir norādījis savu secinājumu 44. un 45. punktā, farmaceitisko produktu iegādes brīdī izdarītie maksājumi ir jāuzskata par atlīdzību, kas ir saņemta no trešās personas PVN direktīvas 73. panta izpratnē, ja šīs trešās personas, proti, apdrošinātie, ir līgumcēlāji veselības apdrošināšanas uzņēmumiem atmaksu un pārdotie minētie saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir saņēmēji individuālu atlaidi no farmaceitiskajiem uzņēmumiem. Tādējādi, ievērojot pamatlīdētā apstākļus, privāts veselības apdrošināšanas uzņēmums ir jāuzskata par farmācijas uzņēmuma PVN maksājuma veikšanas brīdī galapatērētājiem tādējādi, ka nodokļu administrācijas saņemta summa nevar pārsniegt galapatērētāja samaksāto summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 24. punkts).

42

Atbildot uz jautājumu, ka pamatlietā, tātad kā nodokļa maksātājs nav saņemis atlīdzības daļu atlaidēs dēļ, ko pārdotājiem minētais ir piešķīris veselības apdrošināšanas uzņēmumiem, cena tiešām ir tikusi samazināta pēc darījuma noslēgšanas saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu.

43

Turklāt attiecībā uz pamatlietā aplūkoto atlaidi ir jākonstatē, ka tā ir noteikta likumā un ka farmācijas uzņēmums to obligāti piešķir veselības apdrošināšanas uzņēmumiem, kas ir atmaksājusi saviem apdrošinātajiem izdevumus, kuri pārdotājiem minētajiem ir radušies, iegādājoties farmaceitiskos produktus. Tādējādi, kā ir konstatēts šajā sprieduma 35. punktā, šādos apstākļos farmācijas uzņēmums nevarēja brīvi rīkoties ar visu šo cenu, kas saņemta produktu pārdošanas laikā aptiekām vai vairumtirgotājiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, 31. punkts).

44

Šajā ziņā Tiesa 2012. gada 19. jūlijā sprieduma International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503) 28. punktā attiecībā uz likumā noteikto pienākumu saistībā ar laimestiem bingo spēlēs ir nospriedusi, ka, tātad kā daļa no to karšu pārdošanas cenas, kas tiek izplatītas spēlētājiem laimestu iegāšanai, ir noteikta iepriekš un ir obligāta, to nevar uzskatīt par spēļu organizatoru saņemto atlīdzību par viņu sniegto pakalpojumu.

45

Kā enerģētiskās ir norādījis savu secinājumu 42. punktā, kaut arī Tiesa minētajā spriedumā ir analizējusi PVN direktīvas 73. panta interpretāciju, šajā pašā spriedumā sniegtā šajā normā paredzētā jēdziena "atlīdzība" interpretācija var tikt piemērota attiecībā uz formulējumu "ja cenu samazina", kas ir izmantots minētās direktīvas 90. pantā, jo gan šajā pārdotājiem minētajā tiesību

norm?, gan š?s direkt?vas 73. pant? ir apl?koti nodok?a b?zes elementi.

46

?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka, iev?rojot principus, ko Tiesa ir defin?jusi 1996. gada 24. oktobra spriedum? Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiec?b? uz PVN b?zes noteikšanu un attiec?b? uz vienl?dz?gas attieksmes principu Savien?bas ties?b?s, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atlaide, ko atbilstoši valsts ties?bu aktiem farm?cijas uz??mums ir pieš??ris priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumam, š? panta izpratn? izraisa nodok?a b?zes samazin?jumu par labu šim farm?cijas uz??mumam, ja farmaceitisko produktu pieg?des tiek veiktas ar vairumtirgot?ju starpniec?bu aptiek?m, kas veic š?s pieg?des person?m, kuras ir apdrošin?tas priv?t? vesel?bas apdrošin?šan?, kas atmaks? taj? apdrošin?taj?m person?m farmaceitisko produktu pirkuma cenu.

Par ties?šan?s izdevumiem

47

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (piekt? pal?ta) nospriež:

Iev?rojot principus, ko Eiropas Savien?bas Tiesa ir defin?jusi 1996. gada 24. oktobra spriedum? Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiec?b? uz PVN b?zes noteikšanu un attiec?b? uz vienl?dz?gas attieksmes principu Savien?bas ties?b?s, Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka atlaide, ko atbilstoši valsts ties?bu aktiem farm?cijas uz??mums ir pieš??ris priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumam, š? panta izpratn? izraisa nodok?a b?zes samazin?jumu par labu šim farm?cijas uz??mumam, ja farmaceitisko produktu pieg?des tiek veiktas ar vairumtirgot?ju starpniec?bu aptiek?m, kas veic š?s pieg?des person?m, kuras ir apdrošin?tas priv?t? vesel?bas apdrošin?šan?, kas atmaks? taj? apdrošin?taj?m person?m farmaceitisko produktu pirkuma cenu.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – v?cu.