

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 6. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts – Nodokļa būtības samazināšana gadījumā, kad cena ir samazināta pēc darījuma izpildes – Iemaksas, ko farmācijas uzņēmums pārskaita valsts veselības apdrošināšanas iestādei – 273. pants – Valsts tiesiskajai regulējumam noteiktas administratīvās formalitātes, kas ir jāizpilda, lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa būtības samazināšanu – Nodokļu neitralitātes un samērīguma principi

Lietā C-717/19

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Törvényszék* (iepriekš – *Fővárosi Bíróság*) (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, iepriekš – Budapeštas apgabaltiesa, Ungārija) iesniedza ar 2019. gada 16. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2019. gada 27. septembrī, tiesvedībā

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*], tiesneši P. Dž. Švērebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un I. Ziemele,

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe* vērā *Sz. Vámosi Nagy, ügyvéd,*
- Ungārijas valdības vērā – *M. Z. Fehér Miklós* un *G. Koós*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *J. Jokubauskaitis* un *L. Havas*, pārstāvji,

ģemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. panta 1. punktu un 273. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe* (turpmāk tekstā – “*Boehringer Ingelheim*”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sādzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “Sādzību nodaļa”) par likumu, ar kuru šā pārdzīvotā minētā iestāde atteikās atzīt *Boehringer Ingelheim* tiesības no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes atskaitīt iemaksas, ko tā ir pārskaitījusi *Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő* (iestāde, kas pārvalda Valsts veselības apdrošināšanas fondu, Ungārija; turpmāk tekstā – “valsts veselības apdrošināšanas iestāde” vai “NEAK”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, [nodokļa bāze] ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

4 Šīs direktīvas 90. pants ir noteikts:

“1. Anulāšanas, atteikuma vai pilnības 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 [nodokļa bāzi].

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

5 Minētās direktīvas 273. pants ir paredzēts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļēji paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rīcību sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

Ungārijas tiesības

6 *Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli, *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.); turpmāk tekstā – “PVN likums”) 65. pants ir paredzēts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai nodokļa bāze, ja vien šajā likumā nav paredzēts citādi, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru attiecīgā persona par šiem darījumiem ir saņēmusi vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp jebkāda

veida subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

7 Šī likuma 77. pantā ir paredzēts:

“1. Preču iegādes, pakalpojumu sniegšanas vai preču iegādes Savienības iekšienē gadījumā I guma grozījumi vai izbeigšana – tostarp I guma nepastāvīšana vai tās spēkā neesamība – ir pamati nodokļa bāzes samazinājumam *a posteriori* avansa maksājuma vai atļauzības, kas ir pilnībā vai daļēji atmaksāta vai ir jāatmaksā, apmērā.

[..]

4. Ja pēc preču iegādes vai pakalpojumu sniegšanas nodokļa maksātājs saskaņā ar savas tirdzniecības politikas paredzējumiem reklāmas nolūkā atmaksā kādu naudas summu personai – neatkarīgi no tā, vai tai ir nodokļa maksātāja statuss –, kas no minētā nodokļa maksātāja nav tieši iegādājies precī vai pakalpojumu, kura iegāde rada tiesības uz atmaksu, nodokļa maksātājs, kas veic atmaksu, var *a posteriori* samazināt nodokļa bāzi attiecībā uz preču iegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uz ko attiecas atmaksa (darījums, kas dod tiesības samazināt nodokļa bāzi), ar nosacījumu, ka:

a) preces tiek iegādātas vai pakalpojumi tiek sniegti tieši tai personai, kurai ir tiesības uz atmaksu (darījums, kas rada tiesības uz atmaksu), ir valsts teritorijā veikts ar nodokli apliekams darījums, un ka

b) atļauzināmā summa ir mazāka par summu, kuru aprēķina, to darījumu skaitu, kas dod tiesības uz atmaksu, reizinot ar attiecīgā reklāmas pasākuma ietvaros iegādāto preču vai sniegto pakalpojumu zemāko cenu par vienību, pieskaitot tai nodokli, un attiecībā uz visiem darījumiem, kas dod tiesības samazināt nodokļa bāzi.

5. Piemērojot 4. punktu, tiek uzskatīts, ka atmaksātā summa ietver nodokļa summu.”

8 Saskaņā ar minētā likuma 78. panta 3. un 4. punktu:

“3. Piemērojot 77. panta 4. punktu, nodokļa maksātājam, kas veic atmaksu, ir jābūt šādiem dokumentiem:

a) rēķina kopijai, kurā ir norādīts tās personas vārds, kam ir tiesības uz atmaksu, un ar kuru apliecina, ka darījums, kas rada tiesības uz atmaksu, ir izpildīts, un kurš nepārsoti pierāda, ka attiecīgais darījums ir valsts teritorijā veikts ar nodokli apliekams darījums, un

b) apliecinājumam par naudas pārskaitējuma vai skaidras naudas maksājuma veikšanu, kas nepārsoti apliecina, ka nodokļa maksātājs, kurš veic atmaksu, ir atmaksājis savas tirdzniecības politikas noteikto summu personai, kurai ir tiesības to saņemt.

4. Apliecinājums, uz kuru ir atsauce 3. punkta b) apakšpunktā, ir jānorāda šāda informācija:

a) personas, kurai ir tiesības uz atmaksu, vārds, adrese un – nodokļa maksātāja gadījumā – identifikācijas numurs,

b) informācija par tiesību uz atskaitījumu saistību ar attiecīgo darījumu, balstoties uz personas, kurai ir tiesības uz atmaksu, deklarāciju.”

9 *Adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu) 195. pantā ir paredzēts:

“Ja nodok?a maks?t?js ir iesniedzis kori??tu deklar?ciju – apgalvojot tikai to, ka ties?bu norma par nodok?a uzlikšanu ir pretrun? pamatlikumam vai visp?rsaistošam Eiropas Savien?bas ties?bu aktam vai ar? pašvald?bu noteikumu gad?jum? jebkurai citai ties?bu normai –, nodok?u administr?cija pie?em l?mumu piecpadsmit dienu laik? no kori??t?s deklar?cijas iesniegšanas dienas, neveicot p?rbaudi, ar nosac?jumu, ka t?s iesniegšanas br?d? Konstitucion?l?s tiesas, *Kúria* (Augst?k? tiesa, Ung?rija) vai Eiropas Savien?bas Tiesas nol?mums par šo jaut?jumu v?l nav ticis pasludin?ts vai ar? ja min?t? kori??t? deklar?cija neatbilst pasludin?t? nol?muma saturam.”

10 *Biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz? ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény* (2006. gada Likums Nr. XCVIII par visp?r?giem noteikumiem attiec?b? uz z??u un medic?nas pal?gl?dzek?u uzticamu un ekonomiski pamatotu pieg?di un z??u izplat?šanu; turpm?k tekst? – “*Gyftv*”) 17. panta 4. punkt? ir noteikts:

“Ir aizliegts reklam?t z?les un prepar?tus, ko var izniegt tikai pret ?rsta recepti aptiek?s vai kas ir iek?auti to produktu sarakst?, attiec?b? uz kuriem var pieš?irt soci?l? nodrošin?juma subs?dijas, k? ar? pret recepti izsniedzamos medic?niskos piederumus, kuri var tikt segti no soci?l? nodrošin?juma [budžeta].”

11 *Gyftv* 26. panta 2., 5. un 6. punkt? ir noteikts:

“2. [Valsts] vesel?bas apdrošin?šanas iest?de budžeta iev?rošanas nol?k? saska?? ar 5. punktu var sl?gt l?gumus par finans?juma apjomu attiec?b? uz jau subsid?taj?m z?l?m vai z?l?m, kuras nesen ir iek?autas subsid?to z??u sarakst?, konkr?t?m to kategorij?m vai indik?cij?m vai ar? z?l?m, kas ir subsid?tas taisn?guma apsv?rumu d??.

[..]

5. Oblig?t?s iemaksas, kas maks?jamas saska?? ar l?gumiem par finans?juma apjomu, var tikt noteiktas:

a) proporcion?li iepirkuma cenas subs?dijai, kas ir samaks?ta par katru par subsid?to pirkuma cenu p?rdoto skaitlisko vien?bu,

b) pamatojoties uz starp?bu starp kop?jo pirkuma cenas, kas izmaks?ta par vienu vai vair?kiem produktiem l?guma sp?k? esam?bas laik?, subs?diju summu un min?taj? l?gum? noteikto robežv?rt?bu,

[..]

e) saska?? ar attiec?go z??u lietošanas instrukcij?m, pamatojoties uz starp?bu starp ?rsta recept? nor?d?to devu un atsaucēs devu, kas ir noteikta l?gum? atbilstoši izmaksu un efektivit?tes krit?rijam.

6. Prepar?tu gad?jum? 5. punkt? paredz?t?s normas var piem?rot kumulat?vi.”

12 Saska?? ar *Gyftv* 28. panta 1. punktu:

“Lai subsid?tu z?les, kas ir iek?autas to z??u sarakst?, kuras subsid? no soci?l? nodrošin?juma [budžeta], [valsts vesel?bas] apdrošin?šanas iest?de var izmantot š?dus subsid?šanas r?kus:

[..]

c) I?gumus par finans?juma apjomu;

[..].”

13 *Kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény* (1997. gada Likums Nr. LXXXIII par oblig?t?s vesel?bas apdrošin?šanas sist?mas pakalpojumiem) 30./A pant? bija noteikts:

“[Valsts] vesel?bas apdrošin?šanas iest?de var sl?gt I?gumus ar [Gyftv] 36. panta 1. punkt? min?t?s tirdzniec?bas at?aujas tur?t?jiem, k? ar? medic?nisko piederumu pieg?d?t?jiem vai vesel?bas apr?pes pakalpojumu sniedz?jiem par to produktu un vesel?bas apr?pes pakalpojumu cen?m, daudzumu un kvalit?tes pras?b?m, kuri var tikt p?rdoti par subsid?to iepirkuma cenu, k? ar? par citiem aspektiem, kurus puses uzskata par b?tiskiem.”

14 *Törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004 (IV 26.) ESzCsM rendelet* (Vesel?bas, soci?lo un ?imenes lietu ministra Reglament?jošais dekr?ts Nr. 32/2004. (IV. 26.) par k?rt?bu, k?d? re?istr?t?s z?les un medic?niskos prepar?tus, kas paredz?ti ?paš?m vajadz?b?m, iek?auj no soci?l? nodrošin?juma budžeta subsid?to produktu sarakst? un groza iek?aušanu taj? vai subsid?šanas apjomu) 11. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Attiec?b? uz I?gumiem par finans?juma apjomu, kas min?ti Gyftv 26. pant?, p?c vesel?bas apr?pes speci?listu kol??ijas ierosin?juma subs?dijas apjomu nosaka atkar?b? no to pacientu skaita, kuriem ir paredz?ts sa?emt ?rst?šanu, ?emot v?r? attiec?g?s patolo?ijas izplat?bu un ietekmi.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

15 *Boehringer Ingelheim* ir k?da farm?cijas uz??muma Ung?rijas meitassabiedr?ba. T?s pamatdarb?ba ir subsid?to z??u tirdzniec?ba vairumtirgot?jiem, kuri t?s p?rdod aptiek?m, kas savuk?rt t?s izplata pacientiem.

16 Ung?rij? z??u mazumtirdzniec?bu, iz?emot slimn?cas, veic ar aptieku starpniec?bu. Aptiekas iep?rk z?les no vairumtirdzniec?bas izplat?t?jiem, savuk?rt vairumtirgot?ji – no t?d?m farm?cijas produktu izplat?šanas sabiedr?b?m k? *Boehringer Ingelheim*.

17 Z?les var subsid?t *NEAK*, kas piem?ro “iepirkuma cenas subsid?šanas” sist?mu. Saska?? ar šo sist?mu *NEAK* pieš?ir subs?diju par recepšu z??u iepirkuma cenu, kuras soci?l? nodrošin?juma iest?de sedz ambulator?s ?rst?šanas ietvaros. Subsid?to z??u cenas samaksa p?c tam tiek sadal?ta starp *NEAK* un pacientu. Pacients aptiekai maks? summu, d?v?tu par “I?dzmaks?jumu”, kas atbilst starp?bai starp z??u cenu un *NEAK* p?rskait?to subs?dijas summu. *NEAK* attiec?go subs?dijas summu aptiekai atmaks? *a posteriori*. Aptieku iekas?tajai z??u cenai, kas veido PVN b?zi, t?nad ir divas sast?vda?as, pirmk?rt, *NEAK* subs?dija un, otrk?rt, pacienta samaks?tais “I?dzmaks?jums”. T?nad aptiekai ir j?maks? PVN gan par pacienta samaks?to summu, gan par *NEAK* veikto maks?jumu.

18 To, vai subsidētā zāļu sarakstā ir jāiekļauj kādas zāles, NEAK izlemj pēc pārbaudes, kurā ņem vērā dažādus aspektus, piemēram, sabiedrības veselības politiku, farmaceitiskos aspektus un izmaksu un efektivitātes attiecību, un pēc tam tās nosaka subsidijas apmēru atkarībā no izplatītāja, proti, pamatliet – *Boehringer Ingelheim*, noteiktās cenas.

19 Lai *Boehringer Ingelheim* Ungārijas tirgū izplatītās zāles paliktu subsidētas, tā ar NEAK noslēdza "līgumus par finansējuma apjomu" laikposmam no 2013. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 31. decembrim. Saskaņā ar šiem līgumiem *Boehringer Ingelheim* apņēms par tās pārdošanu zāļu daudzumu līgumos noteiktajā apmērā samaksāt NEAK iemaksas, ko iekasē no apgrozījuma par šo zāļu pārdošanu. Precīzāk, iemaksu summa tika izteikta procentos no NEAK subsidijas bruto summas, ņemot vērā par subsidētā cenu pārdošanas iepakojuma vienību (kastītes) (iemaksas, kas aprēķinātas saskaņā ar sistēmu, kura balstīta uz cenu par kastīti), vai arī dažos līgumos tā tika noteikta 100 % apmērā, ja tika pārsteigta NEAK subsidijas robežvērtība par attiecīgo produktu (iemaksas, kas balstītas uz robežvērtību).

20 Šo līgumu slēgšana nav likumisks pienākums, taču dod garantiju *Boehringer Ingelheim*, ka NEAK subsidēs tās tirgotās zāles. Šie līgumi arī ļauj NEAK nodrošināt nepārtrauktu piekļuvi jaunai un modernai subsidētai terapijai, vienlaikus garantējot budžeta līdzsvara saglabāšanu.

21 NEAK nav izsniegusi nevienu rīšinu par *Boehringer Ingelheim* veiktajām iemaksām. Tomēr pastāv vairāki dokumenti, kas *a posteriori* ļauj pārbaudīt, vai *Boehringer Ingelheim*, pamatojoties uz šiem līgumiem, patiešām ir veikusi maksājumus NEAK.

22 2018. gada 13. novembrī *Boehringer Ingelheim* Ungārijas nodokļu iestādes iesniedza koriģētu PVN deklarāciju par laikposmu no 2013. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 31. decembrim, piemērojot 2017. gada Likuma Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu 195. pantu. Pamatojoties uz iespeju veikt korekcijas, *Boehringer Ingelheim*, atsaucoties uz maksājumiem, kas tika veikti NEAK saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu, samazināja PVN summu, kas bija jāmaksā par minēto laikposmu, par 354 687 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 1 miljons EUR).

23 Ungārijas pirmā lēmēja nodokļu iestāde noraidīja *Boehringer Ingelheim* koriģēto deklarāciju un tādā attiecīgā PVN bāzes samazināšanu *a posteriori*.

24 *Boehringer Ingelheim* par šo lēmumu Sādzību nodaļā iesniedza administratīvu sādzību. Šī nodaļa atstāja spēkā negrozītu pirmo lēmēja nodokļu iestādes lēmumu.

25 Sādzību nodaļa uzskatīja, ka *Boehringer Ingelheim* veiktie maksājumi NEAK neatbilst PVN likuma 77. panta 4. punktā paredzētajiem nosacījumiem PVN bāzes samazināšanai. Proti, Sādzību nodaļas ieskatā, pirmkārt, *Boehringer Ingelheim* veiktie maksājumi nevar tikt uzskatīti par atmaksu *a posteriori*, kas piešķirta "reklāmas nolūkā", jo Gyftv 17. panta 4. punktā ir aizliegta zāļu, kas iekļautas to produktu sarakstā, kurus subsidē no sociālā nodrošinājuma [budžeta], tirdzniecības reklāmu. Otrkārt, *Boehringer Ingelheim* šos maksājumus nav piešķirusi "saskaņā ar detalizētiem tās tirdzniecības politikas nosacījumiem", jo saskaņā ar līgumiem maksājamo iemaksu summu noteica nevis farmācijas uzņēmums, bet gan saskaņā ar reglamentējošo dekrētu to noteica veselības aprūpes speciālistu kolēģija.

26 Sādzību nodaļa turklāt norādīja, ka PVN likuma 77. pants attiecas uz visiem PVN direktīvas 90. panta 1. punktā uzskaitētajiem nodokļa bāzes samazināšanas gadījumiem un ka nav konstatējams Savienības tiesību pārķepums, jo attiecībā uz šīs direktīvas normu transponēšanu valsts tiesību sistēmā nav prasīts, ka valsts tiesību norma būtu jābūt burtiski identiskām minētās direktīvas formulējumam. PVN direktīva ir noteikti tikai normatīvie mērķi, ļaujot valsts likumdevējam brīvi lemt par to sasniegšanas veidu. Sādzību nodaļa arī uzsvēra,

ka 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), kur? Tiesa interpret?ja PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu, nav piem?rojams šaj? liet?, jo min?tais spriedums ir balst?ts uz situ?ciju, kas faktu zi?? atš?iras no situ?cijas š?s pamatlietas pamat?.

27 *Boehringer Ingelheim* par Ung?rijas nodok?u iest?des l?mumu c?la pras?bu iesniedz?jties?. T? b?t?b? apgalvo, ka saska?? ar PVN direkt?vas 90. panta 1. punktu summa, ko t? ir samaks?jusi *NEAK* un kas ir atskait?ta no t?s apgroz?juma, izraisa PVN b?zes samazin?jumu, k? rezult?t? tai ir ties?bas uz PVN atmaksu.

28 Pirmk?rt, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai pamatliet? ir piem?rojams 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), kur? Tiesa uzskat?ja, ka atlaides, ko V?cijas priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas kasei pieš?ir farm?cijas uz??mums, samazina š? uz??muma PVN b?zi, ja farmaceitisko produktu pieg?de aptiek?m tiek veikta ar vairumtirgot?ju starpniec?bu un aptiekas š?s pieg?des veic person?m, kur?m ir priv?t? vesel?bas apdrošin?šana, un priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas iest?de taj? apdrošin?taj?m person?m atmaks? farmaceitisko produktu ieg?des cenu.

29 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa nor?da, ka Ung?rijas subsid?šanas sist?ma ir l?dz?ga V?cijas priv?t?s vesel?bas apdrošin?šanas subsid?šanas sist?mai; tom?r atš?ir?ba ir t?da, ka Ung?rij? iemaksas tiek p?rskait?tas *NEAK* k? valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei nevis saska?? ar visp?rsaistošu ties?bu normu, bet atbilstoši civiltiesiskam l?gumam, kuru puses nosl?dz br?vpr?t?gi. Tom?r, t? k? šis l?gums ir parakst?ts, tas radot t?das pašas sekas k? attiec?gais tiesiskais regul?jums liet?, kur? tika pasludin?ts 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), proti, *Boehringer Ingelheim* r?c?b? var?ja b?t tikai summa, kas atbilst t?s produktu p?rdošanas aptiek?s cenai, kura samazin?ta min?t?s atlaides apm?r?.

30 Proti, iesniedz?jtiesa, balstoties uz 2017. gada 20. decembra sprieduma *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006) 41.–43. punktu, uzskata, ka šaj? liet? *NEAK* ir j?uzskata par *Boehringer Ingelheim* veikt?s pieg?des galapat?r?t?ju, k? rezult?t? nodok?u administr?cijas sa?emt? summa nevar b?t liel?ka par galapat?r?t?ja samaks?to summu. T?d?j?di, t? k? nodok?u maks?t?js, proti, *Boehringer Ingelheim*, nav sa??mis da?u no pre?u cenas, jo š? p?d?j? min?t? ir veikusi iemaksas *NEAK*, šo pre?u cena esot tikusi samazin?ta p?c dar?juma izpildes PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?. Š?dos apst?k?os *Boehringer Ingelheim* nevar?ja br?vi r?koties ar visu cenu, ko t? iekas?jusi no savu produktu p?rdošanas aptiek?m vai vairumtirgot?jiem.

31 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Tiesa tom?r v?l nav l?musi par jaut?jumu, vai nodok?a b?zes samazin?jums var tikt veikts ar? gad?jum?, kad atlaides pieš?iršana nav oblig?ta saska?? ar k?du valsts ties?bu normu, bet gan, k? tas ir pamatliet?, t? ir br?vpr?t?ga.

32 Turkl?t š? tiesa uzsver, ka Ung?rijas tiesisk? regul?juma sekas ir t?das, ka visiem farm?cijas uz??mumiem, kas ir nosl?guši t?dus l?gumus par finans?juma apjomu k? pamatliet? apl?kotie, attiec?b? uz *NEAK* p?rskait?to summu ir liegta iesp?ja *a posteriori* samazin?t PVN b?zi. No PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izrietot, ka nodok?a b?ze tiek attiec?gaj? apm?r? samazin?ta saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem nosac?jumiem. Tiesa v?l neesot preciz?jusi robežas, ko nedr?kst p?rsniegt, lai šie nosac?jumi neb?tu uzskat?mi par nesam?r?gu ierobežojumu Savien?bas tiesisk? regul?juma m?r?im.

33 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa atg?dina, ka Ung?rijas tiesiskais regul?jums PVN b?zes samazin?šanu *a posteriori* pak?rto personas, kurai ir ties?bas uz atmaksu, v?rd? izrakst?ta r??ina kopijas iesniegšanai, kurš apliecina, ka dar?jums, kas dod ties?bas uz atmaksu, ir izpild?ts, un no

kura ir skaidri redzams, ka attiecīgais darījums ir ar nodokli apliekams, valsts teritorijā izpildīts darījums, kā arī apliecināja dokumenta par naudas pārskaitījumu vai maksājumu skaidrā naudā iesniegšanai.

34 Iesniedzējtiesa norāda, ka izskatīmajā lietā NEAK nav izsniegusi nevienu rīšinu, kas būtu paredzēts *Boehringer Ingelheim*, kurai ir vienīgi maksājuma pieprasījums, ko NEAK tai ir nosūtījusi, un bankas izsniegts apliecināšs dokuments par attiecīgās summas samaksu. Tā tomēr norāda, ka NEAK aprīnina iemaksu summu, kas saskaņā ar līgumos noteikto metodi ir norādīta maksājuma pieprasījumā, balstoties uz attiecīgajā laikposmā pārdomāto zāļu daudzumu. Tāpēc, lai gan nav rīšina, darījums ir pienācīgi dokumentēts, jo informācija par līgumiem un pārdomāto zāļu daudzumu ir publiski pieejama un subsīdijas ir aprīnītas, balstoties uz oficiālajiem publiskajiem reģistriem. Iesniedzējtiesa arī uzsver, ka NEAK ir valsts veselības apdrošināšanas iestāde, tāpēc var prezumēt, ka informācija, ko tā norāda maksājuma pieprasījumā, ir patiesa.

35 Iesniedzējtiesa uzskata – lai gan ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm ir atļauts noteikt papildu pienākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novrstu krāpšanu nodokļu jomā, šīdiem pienākumiem ir jābūt samērīgiem ar sasniedzamo mērī. Tāū pamatlietā krāpšanas risks netika aplūkots, turklāt Ungārijas nodokļu iestāde uz to neatsaucās, un precīzu PVN iekasēšanu varēja nodrošināt pat bez rīšina, pateicoties citu dokumentu esamībai, kas ļauj *a posteriori* pārbaudīt līgumu par finansējuma apjomu un veikto maksājumu patiesumu.

36 Tomēr Tiesa vīl neesot līmusi par formas nosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai varētu *a posteriori* saēemt PVN bēzes samazinājumu, un šīm nolīkam iesniedzamajiem dokumentiem.

37 Šīdos apstākīos *Fvárosi Törvényssék* (iepriekš – *Fvárosi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, iepriekš – Budapeštas apgabaltiesa, Ungārija) nolīma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šīdus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN] direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tīdījīdi, ka ar to nav saderīgs tīds valsts tiesiskais regulājums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru atbilstoši līgumam, kas nav obligīti jānosīdz, farmācijas uzņēmumam, kas valsts veselības apdrošināšanas iestādei pārskaita dāū no farmaceitisko produktu noieta radītā apgrozījuma un kas tīdījīdi nesaēem pilnu atlīdzību par šiem produktiem, nav tiesību *a posteriori* samazinīt PVN bēzi tikai tī iemesla dīss, ka maksājumi netiek veikti nedz atbilstoši šī uzņēmuma iepriekš noteiktai tirdzniecības politikai, nedz arī galvenajam mērīim sekmīt pārdošanu?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai [PVN] direktīvas 273. pants ir jāinterpretē tīdījīdi, ka ar to nav saderīgs tīds valsts tiesiskais regulājums kā pamatlietā piemērojamais, kas nodokļa bēzes *a posteriori* samazināšanu pakārto nosacījumam, ka nodokļu maksātījam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt vīa vīrdī izsniegtam rīšinam, kas apliecina, ka darījums, kas rada tiesības uz atmaksu, ir izpildīts, gadījumā, ja ir citi dokumenti, kuri pienācīgi apliecina darījumu, kas rada tiesības uz nodokļu bēzes *a posteriori* samazinājumu, ka šīs darījums balstīs uz *a posteriori* pārbaudīmu informāciju, kas dāījī ir publiska un oficiāla, un ka tas ļauj pareizi iekasīt PVN?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

38 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa bītībī jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tīdījīdi, ka tam ir pretrunī tīds valsts tiesiskais regulājums, kurī ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no savas PVN bēzes nevar atskaitīt apgrozījuma no valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidītu zāļu pārdošanas dāū, kuru tas šīi iestādei pārskaita

atbilstoši līgumam, kas noslēgts starp šo pārdzīvojamību un šo uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šo līgumu pārskaitītās summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz minētā uzņēmuma saistību ar tirdzniecības politiku iepriekš noteiktu kārtību, un ka šie maksājumi nav tikuši veikti reklāmas nolūkā.

39 Vispirms ir jāatgādina, ka PVN sistēmas pamatprincips ir balstīts uz to, ka PVN ir paredzēts tikai galapatērētājam un tam ir jābūt pilnībā neitralam attiecībā uz nodokļa maksājumiem, kuri iesaistās ražošanas un izplatīšanas procesā pirms galīgās aplikšanas ar nodokli stadijās, neatkarīgi no veikto darījumu skaita (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 3. maijs, *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264, 25. punkts).

40 Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atdzesību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenu.

41 No PVN direktīvas 90. panta 1. punkta, kurš attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai pilnīgās vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī – kad cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, izriet, ka dalībvalstīm ir noteikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tādā PVN summu, kas nodokļa maksājuma jomā, katreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atdzesības vai visu atdzesību. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemta atdzesība, un tādā nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksājuma saņemto summu (spriedums, 2020. gada 15. oktobris, E. (PVN – nodokļa bāzes samazināšana), C-335/19, EU:C:2020:829, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Tiesa 2017. gada 20. decembra spriedumā *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006) 46. pantā nosprieda, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka atlaide, ko atbilstoši valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķirījis privāts veselības apdrošināšanas uzņēmumam, šā panta izpratnē izraisa nodokļa bāzes samazinājumu par labu šim farmācijas uzņēmumam, ja farmaceitisko produktu piegādes aptiekām tiek veiktas ar vairumtirdzniecību starpniecību, savukārt aptiekas veic šīs piegādes personām, kurām ir privāts veselības apdrošināšana, un privāts veselības apdrošināšanas iestāde tajā apdrošinātājam personām atmaksā farmaceitisko produktu iegādes cenu.

43 Šajā gadījumā *Boehringer Ingelheim* ar vairumtirdzniecību Ungārijas tirgū pārdod aptiekām valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsīdijas zāles, kuras aptiekas pārdod tīk personām, kam ir šā apdrošināšana, par to maksājot starpību starp zāļu cenu un subsīdijas summu, ko valsts veselības apdrošināšanas iestāde tieši izmaksā aptiekām. Saskaņā ar privāttiesību līgumiem, kas noslēgti ar valsts veselības apdrošināšanas iestādi, *Boehringer Ingelheim* par subsīdijām zāļu, ko tā tirgo, pārskaita šai iestādei iemaksas šajos līgumos noteiktajā apmērā, kas tiek iekasētas no iemaksājumiem no šo zāļu pārdošanas.

44 Kā norādījusi iesniedzējtiesa, noslēdzot šos līgumus, *Boehringer Ingelheim* atsakās no vairumtirdzniecības maksātās atdzesības daļas. Tādā PVN direktīvai neatbilst tas, ka nodokļa bāze, uz kuru pamatojoties tiek aprēķināta PVN, kas ir jāmaksā farmācijas uzņēmumam kā nodokļu maksājuma, pārsniedz summu, kuru tas galu galā saņem. Ja tas tā būtu, PVN neitralitātes princips attiecībā pret tirdzniecības nodokļa maksājumiem, kāds ir farmācijas uzņēmums, netiktu ievērots (spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 35. punkts).

45 Ir jāpiebilst – tas, ka pamatlietā attiecīgā zāļu piegāžu tiešais saņēmējs ir nevis valsts veselības apdrošināšanas iestāde, kas *a posteriori* atmaksā subsīdijas summu aptiekai, bet gan

paši apdrošin?tie, kas l?dzmaks?jumu p?rskaita aptiekai, nep?rtrauc tiešo saikni, kura past?v starp veikto pre?u pieg?di un sa?emto atl?dz?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, 40. punkts).

46 T? k? aptiekai ir j?maks? PVN par pacienta samaks?to summu, k? ar? par summu, ko tai izmaks?jusi valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?de par subsid?taj?m z?l?m, ir j?uzskata, ka p?d?jais min?tais ir galapat?r?t?js saist?b? ar pieg?di, kuru veic farm?cijas uz??mums, kas ir PVN maks?t?js, un t?d?j?di nodok?u administr?cijas sa?emt? summa nevar b?t liel?ka par galapat?r?t?ja samaks?to summu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C?462/16, EU:C:2017:1006, 41. punkts).

47 T? k? da?u atl?dz?bas, kas sa?emta p?c z??u p?rdošanas farm?cijas uz??mum?, tas nesa??ma saist?b? ar iemaks?m, ko tas maks? valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei, kura da?u šo z??u cenas p?rskaita aptiek?m, ir j?uzskata, ka šo z??u cena tika samazin?ta p?c dar?juma veikšanas PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?.

48 Šo interpret?ciju neatsp?ko iesniedz?jtiesas nor?d?tais apst?klis, ka atš?ir?b? no faktiem liet?, kur? tika pasludin?ts 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), iemaksas, ko *Boehringer Ingelheim* ir veikusi valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei, ir j?veic nevis saska?? ar likum? noteiktu pien?kumu, bet gan saska?? ar l?gumiem, kas nosl?gti starp šo uz??mumu un šo iest?di.

49 Proti, ne no PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta formul?juma, ne no 2017. gada 20. decembra sprieduma *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006) neizriet, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts b?tu j?interpret? t?d?j?di, ka t? piem?rošanas jom? ietilpst tikai cenu samazin?jumi, kas izriet no likumiskajiem pien?kumiem.

50 Min?to interpret?ciju neatsp?ko ar? Ung?rijas vald?bas argument?cija, saska?? ar kuru b?t?b? nevar past?v?t “cenas samazin?jums” PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?, jo nepast?v tieša saikne starp *Boehringer Ingelheim* sa?emto atl?dz?bu un t?s veiktaj?m iemaks?m valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei. Ung?rijas vald?ba šaj? zi?? uzskata, ka iemaksas, kuru pamat? ir robežv?rt?ba, nevar tikt uzskat?tas par “cenas samazin?jumu” š?s ties?bu normas izpratn?, jo t?s ir piel?gotas nevis atl?dz?bai par dar?jumu ??d? pieg?d?taj?m z?l?m, bet – uz noteiktu laikposmu – valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?des pieš?irt?s subs?dijas robežv?rt?bai un t?s ir publiska rakstura.

51 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka saska?? ar š? sprieduma 41. punkt? min?to judikat?ru ir svar?gi tikai tas, ka nodok?a maks?t?js nav sa??mis visu atl?dz?bu vai da?u no atl?dz?bas par saviem produktiem. Šaj? gad?jum? *Boehringer Ingelheim* r?c?b? bija nevis visa atl?dz?ba par p?rdotaj?m z?l?m, bet tikai da?a no gal?g?s summas, ko maks? vairumtirgot?ji, kuriem t? p?rdeva savas z?les, atskaitot valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei samaks?t?s summas.

52 It ?paši, ja cena tiek samazin?ta p?c tam, kad dar?jums ir noticis, PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? ir noteikts, ka saska?? ar dal?bvalstu paredz?tajiem nosac?jumiem attiec?gi samazina nodok?a b?zi.

53 Lai gan šaj? ties?bu norm? dal?bvalst?m ir atst?ta zin?ma nov?rt?juma br?v?ba, nosakot vajadz?gos pas?kumus š?s samazin?juma summas noteikšanai, šie p?d?jie min?tie tom?r neietekm? pien?kuma pieš?irt ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu min?taj? ties?bu norm? uzskait?tajos gad?jumos (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 11. j?nijs, *SCT*, C?146/19, EU:C:2020:464, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

54 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka valsts ties?bu aktos paredz?tie

nosacījumi nodokļa bāzes *a posteriori* samazinājumam, saskaņā ar kuriem maksājumi, kas dod tiesības uz šādu samazinājumu, ir jānosaka, pamatojoties uz kārtoību, ko šis uzņēmums ir iepriekš noteicis savas tirdzniecības politikas ietvaros, un šiem maksājumiem ir jābūt veiktiem reklāmas nolūkā, nozīmē, ka visiem farmācijas uzņēmumiem, kuri ar valsts veselības apdrošināšanas iestādi ir noslēguši līgumus par finansējuma apjomu, tiktu liegta iespēja PVN bāzi samazināt *a posteriori* saistībā ar šai iestādei veiktajiem maksājumiem, lai gan cena patiešām tika samazināta pēc tam, kad darījums bija noticis PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Minētie nosacījumi tādēļ nevar tikt uzskatīti par tādējiem, uz kuriem attiecas novērtējuma brīvība, kas dalībvalstīm piemīt saskaņā ar šo tiesību normu.

55 Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no savas PVN bāzes nevar atskaitīt valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidētu zāļu pārdošanas radītā apgrozījuma daļu, kuru tas šai iestādei pārskaita atbilstoši līgumam, kas noslēgts starp šo pārņēmumu un minēto iestādi un šo uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šo līgumu pārskaitītās summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz minētā uzņēmuma saistībā ar tirdzniecības politiku iepriekš noteiktu kārtoību, un ka šie maksājumi nav tikuši veikti reklāmas nolūkā.

Par otro jautājumu

56 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā PVN bāzes samazinājums *a posteriori* ir pakārtots nosacījumam, ka nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt viena veida izrakstotam rēķinam, kas apliecina darījuma, kurš dod tiesības uz minēto atmaksu, izpildi, pat ja šāds rēķins nav ticis izsniegts un ja šā darījuma izpildi var pierādīt ar citiem līdzekļiem.

57 Tādējādi, kā ir atgādāts šā sprieduma 52. punktā, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad darījums ir noticis, PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts, ka saskaņā ar dalībvalstu noteiktajiem nosacījumiem attiecīgi samazina nodokļa bāzi.

58 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam dalībvalstis var paredzēt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, tostarp ar nosacījumu, ka šāda iespēja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem pienākumiem, kas ir noteikti minētās direktīvas 3. nodaļā.

59 Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tur noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm novērtējuma brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitāti, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgajās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, principā drīkst ietvert atkāpes no noteikumu par PVN bāzi ieviešanas tikai stingri noteiktās robežās, kas ir vajadzīgas šā īpašā mērķa sasniegšanai. Faktiski tām pēc iespējas mazāk ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un līdz ar to tās ir jāpiemēro tādējādi, lai neapdraudtu PVN neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 28. punkts).

61 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda nodokļu iestādēs, lai

tie var?tu ?stenot savas ties?bas sa?emt PVN b?zes samazin?jumu, tiktu ierobežotas t?d?j?di, ka ?autu pamatot to, ka p?c dar?juma nosl?gšanas atl?dz?ba piln?b? vai t?s da?a visp?r netiks sa?emta. Šaj? zi?? valsts ties?m ir j?p?rbauda, ka t? tas ir gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts ir izvirz?jusi konkr?tas formalit?tes (spriedums, 2020. gada 11. j?nijs, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, 37. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

62 Konkr?taj? gad?jum? t?da pras?ba k? pamatliet? apl?kot? – ar kuru tad, ja cena tiek samazin?ta p?c tam, kad dar?jums ir noticis, nodok?a b?zes samazin?šana attiec?g? apm?r? ir pak?rtota nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?jam ir vi?a v?rd? izrakst?ta r??ina kopija, kas pier?da, ka ir noticis dar?jums, kurš dod ties?bas uz atmaksu, – princip? var veicin?t gan pareizu PVN iekas?šanu un nov?rst kr?pšanu, gan ar? nov?rst nodok?u ie??mumu zaud?jumu risku un t?d?j?di tiecas sasniegt ar PVN direkt?vas 273. pantu paredz?tos likumiskos m?r?us (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts).

63 Tom?r, t? k? r??ina esam?ba valsts ties?b?s ir *sine qua non* nosac?jums, lai sa?emtu nodok?a b?zes samazin?jumu, PVN neitralit?te tiek ietekm?ta, ja nodok?a maks?t?jam nav iesp?jams vai ir p?rm?r?gi gr?ti ieg?t š?du r??inu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 38. punkts).

64 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *Boehringer Ingelheim* r?c?b? nav r??inu par maks?jumiem, ko tas ir veicis valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?dei, jo p?d?j? min?t? ir izdevusi tikai maks?jumu piepras?jumus.

65 Š?d? gad?jum? PVN neitralit?tes un sam?r?guma principi prasa, lai attiec?g? dal?bvalsts valsts nodok?u iest?d?s ?autu nodok?a maks?t?jam ar citiem l?dzek?iem pier?d?t, ka dar?jums, kas dod ties?bas uz nodok?a b?zes samazin?jumu, faktiski ir noticis (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, *Kraft Foods Polska*, C?588/10, EU:C:2012:40, 40. punkts). Tas t? v?l jo vair?k ir tad, ja, k? tas ir konkr?taj? gad?jum?, attiec?gais dar?jums ir noticis, iesaistoties valsts iest?dei.

66 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkts un 273. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? PVN b?zes samazin?jums *a posteriori* ir pak?rtots nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?jam, kuram ir ties?bas uz atmaksu, ir j?b?t vi?a v?rd? izrakst?tam r??inam, kas apliecina dar?juma, kurš dod ties?bas uz min?to atmaksu, izpildi, pat ja š?ds r??ins nav ticis izsniegts un ja š? dar?juma izpildi var pier?d?t ar citiem l?dzek?iem.

Par ties?šan?s izdevumiem

67 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 (sept?t? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts, ka farm?cijas uz??mums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?zes nevar atskait?t valsts vesel?bas apdrošin?šanas iest?des subsid?tu z??u p?rdošanas apgroz?juma da?u, kuru tas šai iest?dei p?rskaita atbilstoši l?gumam, kas nosl?gts starp šo p?d?jo min?to iest?di un šo uz??mumu, pamatojoties uz to, ka saska?? ar šo l?gumu p?rskait?t?s summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz min?t? uz??muma saist?b? ar t? tirdzniec?bas politiku iepriekš noteiktu**

k?rt?bu, un ka šie maks?jumi nav tikuši veikti rekl?mas nol?k?.

2) Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts un 273. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kur? pievienot?s v?rt?bas nodok?a b?zes samazin?jums *a posteriori* ir pak?rtots nosac?jumam, ka nodok?a maks?t?jam, kuram ir ties?bas uz atmaksu, ir j?b?t vi?a v?rd? izrakst?tam r??inam, kas apliecina dar?juma, kurš dod ties?bas uz min?to atmaksu, izpildi, pat ja š?ds r??ins nav ticis izsniegts un ja š? dar?juma izpildi var pier?d?t ar citiem l?dzek?iem.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ung?ru.