TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 11. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts – Nodokļa bāzes samazināšana – 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) noteiktie principi – Zāļu piegādes – Atlaižu piešķiršana – Prejudiciālā jautājuma hipotētiskums – Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu nepieņemamība

Lietā C-802/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2019. gada 6. jūnija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2019. gada 31. oktobrī, tiesvedībā

Firma Z

pret

Finanzamt Y,

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Kumins [*A. Kumin*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*] (referents),

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Firma Z* vārdā – *A. Erdbrügger*, *Rechtsanwalt*,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *S. Eisenberg*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *R. Lyal* un *R. Pethke*, vēlāk – *R. Pethke*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.; un labojums OV 2007, L 335, 60. lpp.) 90. panta 1. punktu, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) neitralitātes principu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Firma Z*, uzņēmumu, kas Nīderlandē veic zāļu tirdzniecību pa pastu, un *Finanzamt Y* (Y Finanšu pārvalde, Vācija) par nodokļa bāzes samazināšanu gadījumā, ja cilvēkiem paredzētām recepšu zālēm, kuras piegādā no Nīderlandes uz Vāciju, tiek piemērotas cenas atlaides.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu:

"PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –
   i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds un kam nav tiesības uz 282. līdz 292. pantā paredzēto mazo uzņēmumu atbrīvošanu no nodokļa un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..]."

4 Minētās direktīvas 13. panta 1. punktā ir noteikts:

"Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā iekasē nodokļus, nodevas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, kuru sakarā to uzskaitīšana par personām, kas nav nodokļa maksātājas, radītu nozīmīgus konkurences izkropļojumus.

Jebkurā gadījumā publisko tiesību subjektus attiecībā uz I pielikumā minētajām darbībām uzskata par nodokļa maksātājiem, ja vien šīs darbības netiek veiktas tik mazā apjomā, lai būtu nenozīmīgas."

5 Šīs pašas direktīvas 20. pantā ir paredzēts:

""Preču iegāde Kopienas iekšienē" ir tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

[..]"

6 Direktīvas 2006/112 33. panta 1. punktā ir noteikts:

"Atkāpjoties no 32. panta, par tādu preču piegādes vietu, kuras piegādātājs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē no dalībvalsts, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas preču nosūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

a) preču piegādi veic tādam nodokļa maksātājam vai tādai juridiskajai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē, ievērojot 3. panta 1. punktu, neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

b) preces, ko piegādā piegādātājs vai cita persona viņa vārdā, nav ne jauni transportlīdzekļi, ne arī preces, ko piegādā pēc montāžas vai uzstādīšanas ar darbības pārbaudi vai bez tās."

7 Minētās direktīvas 73. pants ir formulēts šādi:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, 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."

8 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 83. pantam:

"Attiecībā uz preču iegādi Kopienas iekšienē summu, kurai uzliek nodokli, nosaka, izmantojot tās pašas sastāvdaļas, ko saskaņā ar 2. nodaļu izmanto, lai noteiktu summu, kurai uzliek nodokli, to pašu preču piegādei attiecīgās dalībvalsts teritorijā. [..]"

9 Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Anulēšanas, 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."

10 Šīs direktīvas 138. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

Vācijas tiesības

Tiesības PVN jomā

11 Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (*BGBl.* 2005 I, 386. lpp.; turpmāk tekstā – "*UStG*") 1. panta 1. punkta 1. un 5. apakšpunktu ar PVN apliek:

"1) piegādes un citus pakalpojumus, kurus uzņēmējs savas uzņēmējdarbības ietvaros veic par atlīdzību valsts teritorijā,

[..]

5) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko veic par atlīdzību valsts teritorijā."

12 *UStG* 1.a panta 1. punktā ir noteikts:

"Iegāde Kopienas iekšienē par atlīdzību tiek veikta, ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

1) prece, piegādājot pircējam (ieguvējam), no vienas dalībvalsts teritorijas nonāk citas dalībvalsts teritorijā [..],

2) ieguvējs ir
   a) uzņēmējs, kas iegādājas preci savam uzņēmumam vai
   b) juridiska persona, kas nav uzņēmējs vai kurš preci neiegādājas savam uzņēmumam, un

3) piegādi ieguvējam
   a) veic uzņēmējs par atlīdzību savas uzņēmējdarbības ietvaros [..].

[..]"

13 *UStG* 17. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir paredzēts:

"Ja ir grozīta ar nodokli apliekama darījuma nodokļa bāze 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, uzņēmējam, kurš ir veicis šo darījumu, ir jākoriģē par to maksājamā nodokļa summa."

Tiesības veselības apdrošināšanas jomā

14 *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* (Sociālā nodrošinājuma kodekss, Piektā grāmata), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlietā (*BGBl.* 2011 I, 2983. lpp.) 2. pantā ir noteikts:

"1. Slimokases sniedz to apdrošinātajiem trešajā nodaļā norādītos pakalpojumus, ievērojot labas pārvaldības principu (12. pants), ciktāl šie pakalpojumi neietilpst apdrošināto pašriskā.

2. Apdrošinātie saņem pakalpojumus gan kā pabalstus natūrā, gan kā pakalpojumus, ievērojot šajā grāmatā vai Devītajā grāmatā paredzētās atkāpes. [..] Pakalpojumu sniegšana natūrā un pakalpojumu veidā ir priekšmets līgumiem, ko slimokases ir noslēgušas ar pakalpojumu sniedzējiem saskaņā ar ceturtās nodaļas noteikumiem."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *Firma Z* ir aptieka, kas 2013. gadā no Nīderlandes uz Vāciju piegādāja recepšu zāles. Šīs zāles tika nosūtītas, pirmkārt, personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, un, otrkārt, personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana. Ņemot vērā atbildes uz anketu par slimībām, no kurām cieš ieinteresētās personas, *Firma Z* tām samaksāja noteiktu summu kā "kompensāciju".

16 Kad *Firma Z* zāles, kuras izsniedz tikai ar ārsta recepti, piegādāja personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, tā uzskatīja, ka ar šīm personām ir noslēgusi pirkuma līgumus par šīm zālēm un tām ir veikusi tiešu piegādi. Pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 33. pantā un valsts tiesībās paredzētajiem noteikumiem, kas reglamentē tirdzniecību pa pastu, tā uzskatīja, ka šīs piegādes bija apliekamas ar nodokli Vācijā. Tā arī uzskatīja, ka minētajām personām samaksātās kompensācijas apmērs izraisīja nodokļa bāzes samazinājumu *UStG* 17. panta 1. punkta izpratnē. Nodokļa uzlikšana minētajām piegādēm personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, kā arī brīvā apgrozībā esošo preču piegādēm personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, kas veiktas, pamatojoties uz pārdošanas līgumiem, kurus *Firma Z* bija tieši noslēgusi ar minētajām personām, nav pamatlietas priekšmets.

17 Kad *Firma Z* zāles, kuras izsniedz tikai ar ārsta recepti, piegādāja personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, tā veica, pirmkārt, norēķinu ar obligātās veselības apdrošināšanas slimokasēm, pamatojoties uz sociālā nodrošinājuma tiesībām, un, otrkārt, no kompensācijas apmēra, kas maksājama attiecīgajām personām, atskaitīja daļu, kas tām bija jāmaksā par pasūtītajām zālēm. Saistībā ar šīm piegādēm *Firma Z* uzskatīja, ka no 2013. gada 1. oktobra piegādes vieta bija Nīderlandē un ka tā varēja tajā atsaukties uz atbrīvojumu no PVN, kas ir paredzēts piegādēm Kopienas iekšienē. Obligātās veselības apdrošināšanas slimokasēm par šīm iegādēm Vācijā savukārt bija jāmaksā PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu. Turklāt *Firma Z* uzskatīja, ka personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, maksājamās kompensācijas apmērs izraisīja nodokļa bāzes samazinājumu *UStG* 17. panta 1. punkta izpratnē attiecībā uz Vācijā veiktajām piegādēm personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, un tādēļ tā šajā ziņā veica korekcijas.

18 Tā kā Y Finanšu pārvalde nepiekrita šai pieejai, tā izdeva paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēru. Pēc tam, kad tika noraidīta *Firma Z* sūdzība par šo paziņojumu, tā cēla prasību *Finanzgericht* (Finanšu tiesa, Vācija).

19 *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) noraidīja šo prasību, pamatojot, ka, tā kā piegāde obligātās veselības apdrošināšanas slimokasēm nav apliekama ar nodokli, nebija iespējams samazināt nodokļa bāzi. Tā nosprieda, ka nav nekāda juridiska pamata, uz kuru *Firma Z* varēja balstīt tiesības uz daļēju PVN atmaksu.

20 Uzskatīdama, ka saskaņā ar 1996. gada 24. oktobra spriedumu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) tā varēja samazināt nodokļa bāzi sava ieņēmumu samazināšanās dēļ, *Firma Z* iesniedza *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) kasācijas sūdzību par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) spriedumu.

21 Iesniedzējtiesa atgādina, ka, ņemot vērā 1996. gada 24. oktobra spriedumu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) un 2014. gada 16. janvāra spriedumu *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, 29. punkts), ja preces ražotājam, kurš, nebūdams līgumtiesiski saistīts ar gala patērētāju, bet ir pirmais tādas darījumu ķēdes posms, kuras rezultātā prece nonāk pie šī gala patērētāja, minētajam gala patērētājam piešķir cenas atlaidi, tad PVN nodokļa bāze, piemērojot Tiesas judikatūru, ir jāsamazina atbilstoši šai atlaidei.

22 Tā norāda, ka Tiesa tomēr ir atteikusi nodokļa bāzes samazinājumu gadījumā, ja ceļojumu aģentūra, kas darbojas kā starpniece, pēc savas iniciatīvas un uz sava rēķina piešķir galapatērētājam cenas atlaidi pamatpakalpojumam, kuru sniedz ceļojumu organizators (spriedums, 2014. gada 16. janvāris, *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 33. punkts).

23 Tā arī norāda, ka Tiesa ir nospriedusi, ka atlaide, ko atbilstoši valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķīris privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam, Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta izpratnē izraisa nodokļa bāzes samazinājumu par labu šim farmācijas uzņēmumam, ja farmaceitisko produktu piegādes tiek veiktas ar vairumtirgotāju starpniecību aptiekām, kas veic šīs piegādes personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, kas atmaksā tajā apdrošinātajām personām farmaceitisko produktu pirkuma cenu (spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 46. punkts).

24 Iesniedzējtiesas ieskatā ir jāprecizē jēdziens "darījumu ķēde", kas sākas ar personu, kura piešķir atlaidi, šajā gadījumā – *Firma Z* – un beidzas ar personu, kas to saņem, proti, personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana. Jautājums esot par to, vai visiem šīs ķēdes darījumiem ir vai nav jāietilpst PVN piemērošanas jomā saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktu, lai varētu veikt šīs direktīvas 90. panta 1. punktā paredzēto nodokļa bāzes samazinājumu.

25 Šajā ziņā tā atgādina, ka neitralitātes princips prasa, lai katras valsts iekšienē līdzīgām precēm nodokļi tiek uzlikti vienādi, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma (spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 20. punkts, un 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 33. punkts). Līdz ar to tās ieskatā šīs ražošanas un izplatīšanas ķēdes garumu nosakot darījumi, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktu ietilpst PVN piemērošanas jomā.

26 Turklāt tā uzskata, ka tiesvedībā, kurā tika pasludināts 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), atlaides rezultātā samazinājās privāto veselības apdrošināšanas uzņēmumu izdevumi un tādējādi to subjektu izdevumi, kuriem bija jāsedz ar nodokli apliekamā zāļu iegāde, bet tas tā nav tajā izskatāmajā lietā, jo atlaidēm, kas piešķirtas personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, nav nekāda ietekme uz izdevumiem, kuri ir jāsedz obligātās veselības apdrošināšanas slimokasēm.

27 Iesniedzējtiesa jautā arī par vienlīdzīgu attieksmi pret valsts teritorijā veiktajiem darījumiem un darījumiem, kas veikti iekšējā tirgū.

28 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai aptiekai, kas piegādā farmaceitiskos produktus obligātās apdrošināšanas slimokasei, pamatojoties uz apdrošinātajai personai piešķirto atlaidi, ir tiesības uz nodokļu bāzes samazinājumu saskaņā ar 1996. gada 24. oktobra spriedumu *Elida Gibbs Ltd.* (C-317/94, EU:C:1996:400)?

2) Ja atbilde ir apstiprinoša: vai tas nav pretrunā iekšējā tirgus neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principiem, ja aptieka savā valstī var samazināt nodokļu bāzi, bet to nevar darīt aptieka, kas no citas dalībvalsts veic no nodokļiem atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei?"

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

29 Vācijas valdība apgalvo, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, jo uzdotajiem jautājumiem neesot nozīmes pamatlietas izspriešanā un tie esot hipotētiski.

30 Proti, Vācijas valdība atgādina, ka nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkotās piegādes bija piegādes Kopienas iekšienē un saskaņā ar Direktīvu 2006/112 dalībvalstī, no kuras šīs piegādes tika veiktas, proti, Nīderlandē, bija atbrīvotas no PVN. Līdz ar to, tā kā attiecībā uz šīm piegādēm nav nodokļa bāzes, šīs bāzes samazināšana šīs direktīvas 90. panta izpratnē neesot iespējama. Šajā ziņā Vācijas valdība arī atgādina, ka pamatlietā *Firma Z* nav veikusi nodokļa bāzes samazinājumu saistībā ar piegādēm, ko tā veica obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei, bet samazināja nodokļa bāzi par piegādēm, kas tika veiktas personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, lai gan šai nodokļa bāzei nebija nekādas saiknes ar piegādēm, kas veiktas obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei.

31 Tādējādi Vācijas valdības ieskatā jautājums par to, vai nodokļa bāzes samazināšana ir iespējama, attiecoties tikai uz situāciju, kurā ir iesaistītas Vācijā reģistrētas aptiekas, kur zāļu piegāde nav atbrīvota no nodokļa, bet gan ir apliekama ar to, un šim jautājumam nav nozīmes strīda pamatlietā izspriešanā.

32 Katrā ziņā Vācijas tiesiskais regulējums aizliedz valsts teritorijā reģistrētām aptiekām piešķirt atlaides zālēm.

33 *Firma Z* arī uzskata, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams, jo starp to un personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, pastāvot tieša piegādes saikne. Līdz ar to cenu samazinājumi tieši samazinot nodokļa bāzi un abiem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem neesot nozīmes, jo vispirms būtu jāizskata jautājums par *Firma Z* attiecību ar šīm personām raksturu.

34 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru LESD 267. pantā iedibinātās sadarbības starp to un valsts tiesām ietvaros tikai valsts tiesai, kas iztiesā lietu un kas ir atbildīga par pieņemamo tiesas nolēmumu, ņemot vērā lietas īpatnības, ir jānovērtē gan tas, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir nepieciešams sprieduma taisīšanai, gan arī Tiesai uzdoto jautājumu atbilstība. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jālemj (spriedums, 2020. gada 24. novembris, *Openbaar Ministerie* (Dokumentu viltošana), C-510/19, EU:C:2020:953, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 No minētā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesībām attiecas atbilstības prezumpcija. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālo jautājumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2020. gada 24. novembris, *Openbaar Ministerie* (Dokumentu viltošana), C-510/19, EU:C:2020:953, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta interpretāciju un piemērošanu attiecībā uz dalībvalstī reģistrētas aptiekas tiesībām samazināt tās nodokļa bāzi, ja, pirmkārt, tā citā dalībvalstī veic zāļu piegādi valsts obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei un šis darījums šajā dalībvalstī ietilpst PVN piemērošanas jomā, un ja, otrkārt, tā piešķir atlaidi personai, kura ir apdrošināta šajā slimokasē un kurai zāles ir tikušas piegādātas saistībā ar otro piegādi, kas neietilpst PVN piemērošanas jomā. Šajā ziņā iesniedzējtiesa ir pietiekami un precīzi izklāstījusi pamatlietas faktiskos apstākļus, kā arī pamatlietā atbilstošās tiesību normas, no kurām izriet, ka uzdotie jautājumi nav hipotētiski.

37 Turklāt attiecībā uz *Firma Z* argumentāciju ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa ir apgalvojusi, ka, it īpaši, ņemot vērā valsts tiesības veselības apdrošināšanas jomā, tai nav šaubu par saistībā ar attiecīgajiem pakalpojumiem pastāvošo attiecību raksturu. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Līguma 267. pantu, kura pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu, jebkurš faktu vērtējums ir valsts tiesas kompetencē. Tiesai – it īpaši – vienīgi ir pilnvaras lemt par Eiropas Savienības tiesību normu interpretāciju vai spēkā esamību, pamatojoties uz faktiem, ko tai ir norādījusi valsts tiesa. Savukārt tikai iesniedzējtiesas kompetencē ir interpretēt valsts tiesību aktus. Tikai pati valsts tiesa var saistībā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu noteikt to jautājumu priekšmetu, ko tā vēlas uzdot Tiesai. Tiesa nevar pēc kādas pamatlietas puses lūguma izvērtēt jautājumus, kurus tai nav uzdevusi valsts tiesa (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2013. gada 7. oktobris, *Società cooperativa Madonna dei miracoli*, C-82/13, EU:C:2013:655, 11. punkts, kā arī spriedumu, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary* u.c., C-98/14, EU:C:2015:386, 48. punkts).

38 No tā izriet, pirmkārt, ka šajā gadījumā lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai ir saistība ar pamatlietas priekšmetu un, otrkārt, ka uzdotie jautājumi nav hipotētiski, un nav jāizskata jautājums par to, kāds ir starp *Firma Z* un personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, pastāvošo attiecību raksturs.

39 Tādēļ lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par pirmo jautājumu

40 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ņemot vērā principus, ko Tiesa ir noteikusi 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstī reģistrēta aptieka var samazināt nodokļa bāzi, ja šī aptieka kā piegādes Kopienas iekšienē, kas šajā dalībvalstī ir atbrīvotas no PVN, veic farmaceitisko produktu piegādes citā dalībvalstī reģistrētai obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei un ja tā piešķir atlaidi personām, uz kurām attiecas šī apdrošināšana.

41 Šajā ziņā Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir paredzēts, ka anulēšanas, 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.

42 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietas apstākļos attiecīgo farmaceitisko produktu pārdošana notiek, veicot divas piegādes, no kurām vienu veic aptieka obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei, bet otru – šī slimokase veic tajā apdrošinātajām personām. No vienas puses, pirmā piegāde ir piegāde Kopienas iekšienē, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punktu ir atbrīvota no nodokļa Nīderlandē. Tātad obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei kā juridiskai personai ir pienākums samaksāt PVN par iegādi, kas ir uzskatāma par šādu piegādi saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu. No otras puses, otrā piegāde, ko obligātās veselības apdrošināšanas slimokase veic saviem apdrošinātajiem, neietilpst PVN piemērošanas jomā atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

43 Tā kā *Firma Z* nav nodokļa bāzes, kuru varētu koriģēt, ir jākonstatē, ka nav izpildīti Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumi.

44 Turklāt no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvertajām norādēm izriet, ka *Firma Z* vēlējās saņemt tās nodokļa bāzes samazinājumu saistībā ar piegādēm privāti apdrošinātām personām, jo personām, kurām ir obligātā veselības apdrošināšana, tika piešķirta atlaide. Kā pamatoti ir norādījusi gan iesniedzējtiesa, gan Eiropas Komisija, ar kādu darījumu saistītas nodokļa bāzes samazinājuma attiecināšana uz tādas nodokļa bāzes aprēķinu, kura ir saistīta ar citu darījumu, kopējā PVN sistēmā ir izslēgta.

45 Attiecībā uz 1996. gada 24. oktobra spriedumu *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) ir jāatgādina, ka Tiesa šajā spriedumā ir nospriedusi – ja produkta izgatavotājs, kas, kaut arī tas nav līgumiski saistīts ar galapatērētāju, bet ir pirmais darījumu ķēdes posms, kuras pēdējais posms ir galapatērētājs, piešķir cenas samazinājumu minētajam galapatērētājam, piemērojot Tiesas judikatūru, nodokļa bāze PVN mērķiem ir jāsamazina par minēto samazinājumu (spriedums, 2014. gada 16. janvāris, *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 29. punkts).

46 Tiesa ir precizējusi, ka, ja būtu citādi, nodokļu administrācija kā PVN iekasētu summu, kas ir lielāka par to, kuru faktiski samaksājis galapatērētājs, un tas būtu jāmaksā nodokļa maksātājam (spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 31. punkts).

47 Taču, kā izriet no šī sprieduma 43. punkta, tā kā *Firma Z* nav nodokļa bāzes, kas varētu tikt koriģēta un tā kā nav izpildīti Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumi, šādos apstākļos nav jāpārbauda, vai pastāv iespējama darījumu ķēde 1996. gada 24. oktobra sprieduma *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) izpratnē.

48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstī reģistrēta aptieka nevar samazināt nodokļa bāzi, ja šī aptieka kā piegādes Kopienas iekšienē, kas šajā dalībvalstī ir atbrīvotas no PVN, veic farmaceitisko produktu piegādes citā dalībvalstī reģistrētai obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei un ja tā piešķir atlaidi personām, uz kurām attiecas šī apdrošināšana.

Par otro jautājumu

49 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstī reģistrēta aptieka nevar samazināt nodokļa bāzi, ja šī aptieka kā piegādes Kopienas iekšienē, kas šajā dalībvalstī ir atbrīvotas no pievienotās vērtības nodokļa, veic farmaceitisko produktu piegādes citā dalībvalstī reģistrētai obligātās veselības apdrošināšanas slimokasei un ja tā piešķir atlaidi personām, uz kurām attiecas šī apdrošināšana.

[Paraksti]