TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2017. gada 20. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – 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 spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) definētie principi – Privātās veselības apdrošināšanas iestādēm piešķirtas atlaides

Lieta C-462/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, 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*] (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*],

ģenerāladvokāts J. Tančevs [*E. Tanchev*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

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

– Eiropas Komisijas vārdā – *B.-R. Killmann* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 11. jūlija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "PVN direktīva") 90. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingenes-Alcejas Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") un farmācijas uzņēmumu *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) summas noteikšanu, kas pēdējai minētajai ir jāmaksā par 2011. finanšu gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši PVN direktīvas 73. pantam:

"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."

4 Minētās direktīvas 78. pantā ir noteikts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

[..]."

5 Šīs pašas direktīvas 79. pantā ir paredzēts:

"Summā, kurai uzliek nodokli, neietver šādas sastāvdaļas:

a) cenu samazinājumus atlaižu 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 saņēmis no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja kā tādu 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. 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.

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

Vācijas 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 preci vai pakalpojumu, tomēr atskaitot apgrozījuma nodokli. Atlīdzībā ietilpst arī tas, ko cita persona, kura nav pakalpojuma saņēmējs, samaksā uzņēmējam par pakalpojumu. [..]"

8 Vācijas 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 jākoriģē par to maksājamā 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 apdrošinātajiem III nodaļā norādītos pakalpojumus, ievērojot labas pārvaldības principu (12. pants), ciktāl šie pakalpojumi neietilpst apdrošināto pašriskā. Ārstniecības metodes, zāles un speciālu ārstniecības metožu dziedināšanas līdzekļi netiek izslēgti. Pakalpojumu kvalitātei un efektivitātei ir jāatbilst vispāratzītajam medicīnisko zināšanu stāvoklim un jāievēro medicīnas attīstība.

2. Apdrošinātie saņem pakalpojumus gan kā pabalstus natūrā, 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 natūrā un pakalpojumu sniegšanu slimokases noslēdz ar pakalpojumu sniedzējiem vienošanās atbilstoši IV nodaļas normām."

10 *SGB V* 130.a panta 1. punktā 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. Ciktāl 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 lūguma 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. pantā "Līgumā paredzētie apdrošinātāja pakalpojumi" ir paredzēts:

"(1) Saistībā ar slimības izdevumu apdrošināšanu apdrošinātājam līgumā noteiktajā apmērā ir jāatmaksā ārstēšanas izdevumi slimības vai nelaimes gadījuma dēļ un visi citi līgumā paredzētie pakalpojumi, tostarp tie, kas ir saistīti ar grūtniecību un dzemdībām, 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 viņu medicīnas izdevumu atmaksu atbilstoši civildienesta tiesībām, *Bundesbeamtengesetz* (Vācijas federālais Civildienesta likums), 2011. gada 14. novembra redakcijā (*BGBl.* 2011 I, 2219. lpp.), 80. pantā "Atbalsts slimības, aprūpes un dzimšanas gadījumā" ir noteikts:

"(1) Atbalstu saņem:

1. ierēdņi, kam ir tiesības uz atlīdzību 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 zālēm piešķirtajām atlaidēm), 2010. gada 22. decembra redakcijā (*BGBl.* 2010 I, 2262. lpp.), 1. pantam:

"Farmācijas uzņēmumiem ir jāpiešķir privātās 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 pēdējie minētie ir atmaksājuši apdrošinātajiem, 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 Obligātās (publiskās) veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros aptiekas izsniedz farmaceitiskos produktus personām, uz kurām attiecas pamatlīgums ar slimokašu federāciju. Farmaceitiskie produkti tiek piegādāti slimokasēm, kas tos nodod tajās apdrošināto personu rīcībā. Aptiekas piešķir

slimokasēm farmaceitisko produktu cenu atlaidi. *Boehringer Ingelheim Pharma* kā farmācijas uzņēmumam šī 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. Privātās veselības apdrošināšanas uzņēmums pats nepērk farmaceitiskos produktus, bet tas tikai atmaksā tajā apdrošinātajām personām radušos izdevumus, ja tās to lūdz. 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, norādot tostarp ar nodokli apliekamos darījumus un attiecīgās nodokļu bāzes.

18 Šajā deklarācijā *Boehringer Ingelheim Pharma* attiecībā uz darījumiem ar farmaceitiskajiem produktiem, ko ir iegādājušies apdrošināšanas ņēmēji, uz kuriem attiecas privāta veselības apdrošināšana, koriģēja nodokļa bāzi, atskaitot atmaksas, kas tai ir jāpārskaita.

19 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka nekas nepamato *Boehringer Ingelheim Pharma* nodokļa bāzes samazināšanu saistībā ar atmaksām privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem. Tādējādi tika noteikts tāds PVN, kāds tas bija jāmaksā atbilstoši nesamazinātai nodokļa bāzei.

20 *Boehringer Ingelheim Pharma* cēla prasību *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa, Vācija) par nodokļu administrācijas lēmumu par atmaksāšanu privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem.

21 Tā apgalvoja, ka obligātās apdrošināšanas slimokase vai privātās veselības apdrošināšanas uzņēmums atrodas darījumu ķēdes beigās, tāpēc nodokļa bāze ir jāsamazina abos gadījumos. Pēc tās domām, nav nozīmes tam, vai runa ir par piešķirtām atmaksām vai cenas samazinājumiem, jo attieksmei pret tiem attiecībā uz PVN ir jābūt vienādai.

22 *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa) apmierināja *Boehringer Ingelheim Pharma* prasību, nospriežot, ka nebija jānošķir, kā to ir izdarījusi nodokļu administrācija, cenu samazinājumi, kas piešķirti obligātās apdrošināšanas slimokasēm par iegādātajiem farmaceitiskajiem produktiem, un atmaksas par minētajiem produktiem privātās veselības apdrošināšanas sistēmas ietvaros.

23 Nodokļu administrācija ir iesniegusi *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) *Revision* sūdzību par *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa) spriedumu.

24 Iesniedzējtiesa atgādina, ka, 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 (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts, kā arī 2014. gada 16. janvāris, *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 29. punkts).

25 Tā norāda, ka Tiesa tomēr ir noraidījusi 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). Iemesls, ko Tiesa ir norādījusi šajā spriedumā, ir tāds, ka ceļojumu aģentūra neietilpst pakalpojumu ķēdē, kas sniedzas no tūrisma ceļojumu organizatora līdz galapatērētājam.

26 Iesniedzējtiesas skatījumā, Tiesas judikatūra jāsaprot tādējādi, ka cenu atlaides, ko komersants piešķir trešajai personai, ar kuru tas neatrodas līgumattiecībās, samazina PVN bāzi saistībā ar šī komersanta sniegto pakalpojumu tikai tad, ja ir konstatējama uzņēmuma darījumu ķēde, kas noslēdzas ar trešo personu, kura saņem atlaidi. Šajā gadījumā atlaides par labu privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem tātad nesamazina PVN bāzi, kas ir jāmaksā par *Boehringer Ingelheim Pharma* izdarītajām piegādēm, jo privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumi, kas saņem atlaidi, nav pakalpojumu ķēdes daļas, kura sākas ar minēto uzņēmumu un beidzas ar galapatērētāju.

27 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka ar vispārējo vienlīdzīgas attieksmes principu, kas paredzēts Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 20. pantā, nav saderīgi tas, ka pretēji atlaidēm obligātās veselības apdrošināšanas nozarē atlaides privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem nesamazina nodokļa bāzi, lai gan abas atlaides vienādi apgrūtina farmācijas uzņēmumu. Runa ir par līdzīgām situācijām, un tāpēc iesniedzējtiesa šaubās 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 vispārīgā 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,

– ārstēšanās izdevumu apdrošinātājs (privātās veselības apdrošināšanas uzņēmums) tā apdrošinātajām personām atmaksā izdevumus par farmaceitisko produktu iegādi un

– farmācijas uzņēmumam, pamatojoties uz likuma tiesisko regulējumu, ir pienākums privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam samaksāt "atlaidi"?"

Par prejudiciālo jautājumu

30 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ievērojot principus, ko Tiesa ir definējusi 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiecībā uz PVN bāzes noteikšanu un attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu Savienības tiesībās, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atlaide, ko atbilstoši valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķīris privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam, šī panta izpratnē izraisa nodokļa bāzes samazinājumu par labu šim farmācijas uzņēmumam, ja farmaceitisko produktu piegādes tiek veiktas ar vairumtirgotāju aptieku starpniecību, kas veic šīs piegādes personām, kuras ir apdrošinātas privātā veselības apdrošināšanā, kas atmaksā tajā apdrošinātajām personām farmaceitisko produktu iegādes cenu.

31 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu nodokļu bāze par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu ietver visas summas, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem par šiem darījumiem no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenu.

32 Turpinājumā jāatgādina arī, ka ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, kurš attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī, kad cenu samazina pēc darījuma noslēgšanas, dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, katrreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (spriedums, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Visbeidzot, Tiesa ir nospriedusi, ka viens no pamatprincipiem, uz kuriem ir balstīta PVN sistēma, ir neitralitāte tādējādi, ka katras valsts iekšienē līdzīgām precēm nodokļi tiek uzlikti vienādi, neatkarīgi no ražošanas un sadales ķēdes garuma (spriedums, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibb*s, C-317/94, EU:C:1996:400, 20. punkts).

34 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka farmaceitiskajam uzņēmumam atbilstoši valsts tiesību aktiem ir jāpiešķir atlaides privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem par farmaceitiskiem produktiem, kuri tiek izsniegti tikai saskaņā ar ārsta recepti un par kuriem pēdējie minētie pilnībā vai daļēji ir atmaksājuši cenu apdrošinātajiem, atkarībā no atmaksas likmes tādās pašās proporcijās kā tās, kas ir paredzētas obligātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem. Nodokļu administrācija neatļauj samazināt nodokļa bāzi par šo atlaidi.

35 Tādējādi minēto tiesību aktu dēļ *Boehringer Ingelheim Pharma* rīcībā bija summa, kura atbilst šo produktu pārdošanas cenai aptiekām, kas ir samazināta par minēto atlaidi. Tātad PVN direktīvai neatbilst tas, ka bāze, pamatojoties uz kuru tiek aprēķināts PVN, kas ir jāmaksā farmācijas uzņēmumam kā nodokļu maksātājam, pārsniedz summu, kuru tas rezultātā saņem. Ja tas tā būtu, PVN neitralitātes princips attiecībā pret tādiem nodokļa maksātājiem, kāds ir farmācijas uzņēmums, netiktu ievērots (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. punkts).

36 Līdz ar to *Boehringer Ingelheim Pharma* kā nodokļa maksātājam piemērojamo nodokļa bāzi ir jāveido summai, kas atbilst cenai, par kuru tā ir pārdevusi farmaceitiskos produktus aptiekām, to samazinot par atlaidi privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem, ja tie ir atlīdzinājuši savām apdrošinātajām personām izdevumus, kas tām ir bijuši, iegādājoties minētos produktus.

37 Ir taisnība, ka Tiesa sava 1996. gada 24. oktobra sprieduma *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) 31. punktā ir nospriedusi, ka Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva") 11.C panta 1. punkts, kas atbilst PVN direktīvas 90. pantam, atsaucas uz parastu starp diviem līgumslēdzējiem tieši noslēgtu līgumisko attiecību gadījumu, kuras vēlāk ir grozītas.

38 Tomēr šajā ziņā jākonstatē, pirmkārt, ka šajā pašā sprieduma 31. punktā Tiesa ir precizējusi, ka šī tiesību norma ir neitralitātes principa izpausme un ka līdz ar to tās piemērošana nevar ietekmēt minētā principa īstenošanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 31. punkts).

39 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā nav paredzēts priekšnoteikums par šādu vēlāku līgumisko attiecību grozīšanu, lai šī tiesību norma būtu piemērojama. Tas principā paredz pienākumu dalībvalstīm samazināt nodokļa bāzi katru reizi, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu vai visu atlīdzību. Turklāt nekas neliecina par to, ka Tiesa 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) būtu gribējusi ierobežot Sestās direktīvas 11.C panta 1. punkta, kas atbilst PVN direktīvas 90. pantam, piemērošanas jomu. Savukārt no lietas, kurā ir taisīts šis spriedums, pamatā esošajiem faktiem izriet, ka līgumiskajās attiecībās nav izdarīti nekādi grozījumi. Tomēr 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 privātās 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 ģenerāladvokāts 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 lūgušas privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem atmaksu un pēdējie minētie saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir saņēmuši individuālu atlaidi no farmaceitiskajiem uzņēmumiem. Tādējādi, ievērojot pamatlietas apstākļus, privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumi ir jāuzskata par farmācijas uzņēmuma PVN maksātāja veiktās piegādes galapatērētājiem tādējādi, ka nodokļu administrācijas saņemtā 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 Līdz ar to jākonstatē, ka pamatlietā, tā kā nodokļa maksātājs nav saņēmis atlīdzības daļu atlaides dēļ, ko pēdējais minētais ir piešķīris privātās 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 piešķirt privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumiem, kas ir atmaksājuši saviem apdrošinātajiem izdevumus, kuri pēdējiem minētajiem ir radušies, iegādājoties farmaceitiskos produktus. Tādējādi, kā ir konstatēts šī 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. jūlija sprieduma *International Bingo Technology* (C-377/11, EU:C:2012:503) 28. punktā attiecībā uz likumā noteikto pienākumu saistībā ar laimestiem bingo spēlē ir nospriedusi, ka, tā kā daļa no to karšu pārdošanas cenas, kas tiek izplatītas spēlētājiem laimestu iegūšanai, ir noteikta iepriekš un ir obligāta, to nevar uzskatīt par spēles organizatoru saņemto atlīdzību par viņu sniegto pakalpojumu.

45 Kā ģenerāladvokāts 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 pēdējā minētajā tiesību normā, gan šīs direktīvas 73. pantā ir aplūkoti nodokļa bāzes elementi.

46 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka, ievērojot principus, ko Tiesa ir definējusi 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiecībā uz PVN bāzes noteikšanu un attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu Savienības tiesībās, PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atlaide, ko atbilstoši

valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķīris privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam, šī panta 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, kuras ir apdrošinātas privātā veselības apdrošināšanā, kas atmaksā tajā apdrošinātajām personām farmaceitisko produktu pirkuma cenu.

Par tiesāšanās izdevumiem

47 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 pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Ievērojot principus, ko Eiropas Savienības Tiesa ir definējusi 1996. gada 24. oktobra spriedumā *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) attiecībā uz PVN bāzes noteikšanu un attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes principu Savienības tiesībās, Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atlaide, ko atbilstoši valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķīris privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam, šī panta 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, kuras ir apdrošinātas privātā veselības apdrošināšanā, kas atmaksā tajā apdrošinātajām personām farmaceitisko produktu pirkuma cenu.

[Paraksti]