TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. rugsėjo 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 90 straipsnio 1 dalis – Apmokestinamosios vertės sumažinimas kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atveju – Farmacijos įmonės įmokos valstybinei sveikatos draudimo įstaigai – Nacionalinės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamosios vertės sumažinimas netaikomas įmokoms, kurias farmacijos įmonė moka valstybinei sveikatos draudimo įstaigai pagal teisės aktuose nustatytą pareigą“

Byloje C-248/23

dėl *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija) 2023 m. kovo 30 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2023 m. balandžio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Novo Nordisk AS

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai T. von Danwitz, P. G. Xuereb (pranešėjas), A. Kumin ir I. Ziemele,

generalinė advokatė T. Ćapeta,

posėdžio sekretorius I. Illéssy, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2024 m. kovo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Novo Nordisk AS*, atstovaujamos *ügyvédek* T. Bodrogi-Szabó, Z. Hegymegi-Barakonyi ir G. Riszter,

– Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir K. Szíjjártó,

– Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka ir J. Jokubauskaitės,

* Proceso kalba: vengrų.

susipažinęs su 2024 m. birželio 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Novo Nordisk A/S* ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinės mokesčių ir muitų tarnybos skundų direkcija, Vengrija; toliau – Skundų direkcija) ginčą dėl pastarosios atsisakymo suteikti *Novo Nordisk* teisę iš mokėtino pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apmokestinamosios vertės išskaičiuoti įmokas, kurias ji pagal teisės aktuose nustatytą pareigą privalėjo sumokėti *Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő* (Nacionalinė sveikatos draudimo fondo valdymo įstaiga, Vengrija; toliau – NEAK).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 78 straipsnis išdėstytas taip:

„Apmokestinamoji vertė apima:

a) mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM;

b) atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo.

Taikant pirmos pastraipos b punktą valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.“

5 Šios direktyvos VII antraštinės dalies 5 skyriaus „Įvairios nuostatos“ 90 straipsnyje numatyta:

„1. Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.

2. Visiško ar dalinio neapmokėjimo atveju valstybės narės gali nukrypti nuo 1 dalies.“

6 Tos pačios direktyvos 401 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos teisės nuostatų, ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniams žaidimams, akcizo mokesčius, žyminius mokesčius arba, platesne prasme, bet kokius mokesčius ar rinkliavas, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais, tačiau surenkant tuos mokesčius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Vengrijos teisė

7 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (2007 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. CXXVII; *Magyar Közlöny* 2007/155, XI.16) 65 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu šiame įstatyme nenumatyta kitaip, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima tai, kas sudaro piniginį atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant bet kurios rūšies tiesiogiai su prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kaina susijusias kompensacijas.“

8 *A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény* (2006 m. Įstatymas Nr. XCVIII dėl bendrųjų nuostatų, susijusių su patikimu ir ekonomiškai pagrįstu vaistų ir pagalbinių medicinos priemonių tiekimu ir vaistų platinimu, *Magyar Közlöny* 2006/146., XI.29; toliau – *Gyftv*) 36 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Vaisto rinkodaros leidimo turėtojas arba, jeigu jis nevykdo jokios platinimo veiklos Vengrijoje, platintojas, paskirtas pagal to turėtojo ir platintojo sudarytą ir valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą susitarimą, taip pat asmuo, pateikęs prašymą gauti socialinio draudimo kompensaciją preparatui, ir, jeigu jis nėra preparato platintojas, platintojas <…>, už vaistus ir preparatus <…>, kurie parduodami vaistinėse ir kuriems skiriamas bet kurios rūšies valstybės finansavimas, išskyrus 38 straipsnio 1 dalyje nurodytus vaistus ir teisės aktuose dėl mišinių kūdikiams iki 4–6 mėnesių ir mišinių kūdikiams, vyresniems kaip 4 mėnesių, numatytus preparatus, privalo mokėti 20 % lygią socialinio draudimo kompensacijos dalį, pagrįstą prekybos duomenimis pagal ataskaitinio mėnesio vaistų receptus, proporcingai gamybos arba importo kainai <…>. Vaisto rinkodaros leidimo turėtojas už preparatus, kurie numatyti teisės aktuose dėl vaistinėse parduodamų mišinių kūdikiams iki 4–6 mėnesių ir mišinių kūdikiams, vyresniems kaip 4 mėnesių, ir kuriems skiriamas bet kurios rūšies valstybės finansavimas, privalo mokėti 10 % lygią socialinio draudimo kompensacijos dalį, pagrįstą prekybos duomenimis pagal ataskaitinio mėnesio vaistų receptus, proporcingai gamybos kainai (gamybos kaina / vartotojų kaina). Pagal mokėjimo prievolę mokėtina suma apskaičiuojama kiekvienam produktui ir kiekvienai kompensacijos rūšiai. <…>“

9 *Gyftv* 37 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Už Nacionalinio sveikatos draudimo fondo valdymą atsakinga sveikatos draudimo įstaiga ne vėliau kaip antro kalendorinio mėnesio, einančio po ataskaitinio mėnesio, 10 dieną asmeniui, privalančiam atlikti mokėjimą, pateikia arba savo interneto svetainėje paskelbia duomenis apie kompensaciją ir prekybą, būtinus 36 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytoms mokėjimo prievolėms atlikti.

2. Vykdydamas 36 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytas mokėjimo prievoles, vaisto rinkodaros leidimo turėtojas ir vaisto didmeninio platinimo leidimo turėtojas ne vėliau kaip trečiojo kalendorinio mėnesio, einančio po ataskaitinio mėnesio, 20 dieną pateikia deklaraciją valstybės mokesčių administratoriui pagal jo pateiktą formą ir tuo pačiu metu atlieka mokėjimą į šiuo konkrečiu tikslu mokesčių administratoriaus atidarytą valstybės iždo sąskaitą.“

10 *Gyftv* 40 straipsnyje įtvirtinta:

„Valstybės mokesčių administratorius:

a) pagal 36 straipsnio 1, 2, 4 ir 4a dalis surinktą sumą perveda į valstybės iždе atidarytą Nacionalinio sveikatos draudimo fondo sąskaitą, nurodytą specialiame teisės akte;

b) [panaikinta]“

11 *Gyftv* 40/A straipsnyje įtvirtinta:

„1. Be 36 straipsnio 1 dalyje numatytos mokėjimo prievolės, vaisto rinkodaros leidimo turėtojas arba, jeigu jis nevykdo jokios platinimo veiklos Vengrijoje, platintojas, paskirtas pagal to turėtojo ir platintojo sudarytą ir valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą susitarimą, už vaistinėse parduodamus vaistus, kuriems bent šešerius metus skiriamas bet kurios rūšies viešasis finansavimas ir kurių kaina, laikoma tokio finansavimo pagrindu, viršija 1 000 HUF [(apie 2,63 EUR)], privalo mokėti 10 % lygią socialinio draudimo kompensacijos dalį, pagrįstą prekybos duomenimis pagal ataskaitinio mėnesio vaistų receptus, proporcingai gamybos arba importo kainai <…>, jeigu nėra kito produkto, kuriam taip pat skiriamas viešasis finansavimas ir kurio veiklioji medžiaga ir vartojimo būdas yra tokie patys kaip atitinkamo vaisto, tačiau kuris žymimas kitu prekių ženklu ir parduodamas kito rinkodaros leidimo turėtojo. Pagal mokėjimo prievolę mokėtina suma apskaičiuojama kiekvienam produktui ir kiekvienai kompensacijos rūšiai.

<…>

5. Valstybės mokesčių administratorius per aštuonias dienas nuo 1 dalyje nurodyto rinkodaros leidimo turėtojo ir platintojo sudaryto susitarimo patvirtinimo informuoja sveikatos draudimo įstaigą apie šio susitarimo patvirtinimą.

6. Už Nacionalinio sveikatos draudimo fondo valdymą atsakinga sveikatos draudimo įstaiga ne vėliau kaip antro kalendorinio mėnesio, einančio po ataskaitinio mėnesio, 10 dieną asmeniui, privalančiam atlikti mokėjimą, pateikia arba savo interneto svetainėje paskelbia duomenis apie kompensaciją ir prekybą, būtinus 1 dalyje nustatytai mokėjimo prievolei atlikti.

7. Vykdydamas 1 dalyje numatytą mokėjimo prievolę, vaisto rinkodaros leidimo turėtojas ne vėliau kaip trečiojo kalendorinio mėnesio, einančio po ataskaitinio mėnesio, 20 dieną pateikia deklaraciją valstybės mokesčių administratoriui pagal jo pateiktą formą ir tuo pačiu metu atlieka mokėjimą į šiuo konkrečiu tikslu mokesčių administratoriaus atidarytą valstybės iždo sąskaitą.

8. Už Nacionalinio sveikatos draudimo fondo valdymą atsakinga sveikatos draudimo įstaiga, teikdama 6 dalyje numatytą duomenų perdavimo paslaugą, valstybės mokesčių administratoriui kartu teikia elektroninio duomenų perdavimo paslaugą – perduoda duomenis, reikalingus mokėjimą privalantiems atlikti asmenims patikrinti.

9. Valstybės mokesčių administratorius pagal 1 dalį surinktą sumą perveda į valstybės iždе atidarytą Nacionalinio sveikatos draudimo fondo sąskaitą, nurodytą specialiame teisės akte; šį pervedimą jis atlieka iš karto po to, kai buvo įvykdytas mokėjimas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 Pareiškėja pagrindinėje byloje *Novo Nordisk AS* yra Danijoje įsteigta bendrovė, kuri gamina vaistus ir jais prekiauja. Vykdydama veiklą ši bendrovė parduoda savo vaistus Vengrijoje.

13 Mažmeninė prekyba vaistais šioje valstybėje narėje, išskyrus ligonines, vykdoma per vaistines. Vaistinės perka iš didmenininkų, o didmenininkai iš farmacijos produktų platinimo bendrovių, kaip antai *Novo Nordisk*.

14 Vaistus gali kompensuoti NEAK remiantis „pirkimo kainos kompensavimo“ sistema. Pagal šią sistemą NEAK kompensuoja receptinių vaistų, kuriuos ambulatorinio gydymo atveju finansuoja socialinis draudimas, pirkimo kainą (toliau – socialinio draudimo kompensacija). Mokama kompensuojamo vaisto kaina paskirstoma NEAK ir pacientui. Jis moka vaistinei „mokėtino likučio“ sumą, kuri atitinka vaisto kainos ir socialinio draudimo kompensacijos sumos skirtumą. NEAK *a posteriori* grąžina vaistinei kompensacijos sumą. Taigi vaistinių gauta vaistų kaina, sudaranti PVM apmokestinamąją vertę, turi dvi sudedamąsias dalis: pirma, socialinio draudimo kompensaciją ir, antra, paciento sumokėtą „mokėtiną likutį“. Vaistinės privalo mokėti PVM tiek už paciento, tiek už NEAK sumokėtą sumą.

15 *Novo Nordisk* priklauso bendrovių grupei, kuri savo ir *Novo Nordisk* vardu sudarė sutartis su NEAK dėl kompensuojamų produktų portfelio ir kompensavimo dydžio (toliau – sutartys dėl kompensavimo dydžio). Pagal sutartis dėl kompensavimo dydžio *Novo Nordisk* įsipareigojo NEAK už jos parduodamų kompensuojamų vaistų kiekį mokėti šiose sutartyse nustatyto dydžio įmokas nuo vaistų pardavimo apyvartos.

16 Pagal *Gyftv* 36 straipsnio 1 dalį ir 40/A straipsnio 1 dalį *Novo Nordisk*, kaip vaistų platintoja, turi teisės aktuose nustatytą pareigą pervesti atitinkamai 20 % ir 10 % socialinio draudimo kompensacijų, susijusių su visais vaistais, platinamais vaistinėje ir finansuojamais iš valstybės lėšų, kuriuos ji pardavė (toliau – teisės aktuose nustatyta pareiga).

17 Pagal šią pareigą mokėtinos sumos pervedamos į mokesčių administratoriaus sąskaitą, o šis nedelsdamas perveda jas į NEAK valdomo sveikatos draudimo fondo sąskaitą.

18 Vykdydama šią pareigą *Novo Nordisk* atsisako dalies atlygio už parduodamus vaistus, kuriuos gavo iš didmenininkų, taip sumažindama savo apyvartą nacionalinės teisės aktuose iš anksto įtvirtinta ir nustatyta procentine dalimi. Šios teisės aktuose nustatytos pareigos egzistavimas ir suma priklauso nuo parduotų vaistų kiekio ir socialinio draudimo kompensacijos dydžio.

19 *Novo Nordisk*, kaip vaistų platintoja, pirmosios pakopos mokesčių administratoriui pateikė 2016 m. sausio mėn. patikslintą PVM deklaraciją, joje nurodytas atitinkamo laikotarpio apmokestinamosios vertės sumažinimas. Šio sumažinimo suma atitiko *Novo Nordisk* mokėjimus pagal sutartis dėl kompensavimo dydžio ir teisės aktuose nustatytą pareigą.

20 Pirmosios pakopos mokesčių administratorius atmetė šią pataisytą deklaraciją, nes manė, kad pagal ją negalima *a posteriori* sumažinti apmokestinamosios vertės.

21 Gavusi *Novo Nordisk* skundą dėl šio sprendimo Skundų direkcija, remdamasi 2021 m. spalio 6 d. Sprendimu *Boehringer Ingelheim* (C-717/19, EU:C:2021:818), nusprendė, kad *Novo Nordisk* gali atskaityti sumas, kurias sumokėjo pagal sutartis dėl kompensavimo dydžio, iš apmokestinamosios vertės.

22 Vadinasi, Skundų direkcija atsisakė iš šios apmokestinamosios vertės atskaityti *Novo Nordisk* mokėjimus, atliktus vykdant teisės aktuose nustatytą pareigą (toliau – ginčijami mokėjimai). Skundų direkcija nusprendė, kad tie mokėjimai, atlikti vykdant teisės aktuose nustatytą pareigą, nėra iš PVM apmokestinamosios vertės atskaitoma sumažintos kainos dalis. Iš tiesų mokėjimai pagal *Gyftv* 36 straipsnio 1 dalį ir 40/A straipsnio 1 dalį turėtų būti laikomi mokesčiu, nes, pirma, jie skirti ne galutiniam vartotojui, o mokesčių administratoriui ir, antra, jie iš esmės yra priemonė biudžeto ir sveikatos tikslams pasiekti.

23 *Novo Nordisk* apskundė Skundų direkcijos sprendimą *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas, Vengrija), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

24 Remdamasis jurisprudencija, suformuota 1996 m. spalio 24 d. Sprendime *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400) ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendime *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), šis teismas visų pirma mano, kad NEAK turi būti laikoma galutine *Novo Nordisk* vaistų tiekimo vartotoja, nes tai, kad tiesioginis asmuo, gaunantis vaistus, yra ne NEAK, kuri *a posteriori* grąžina kompensacijos vaistinei sumą, bet patys apdraustieji, kurie likusią dalį moka vaistinei, negali nutraukti tiesioginio ryšio tarp atlikto prekių tiekimo ir gauto atlygio, todėl mokesčių administratoriaus gauta suma negali būti didesnė už galutinio vartotojo sumokėtą sumą.

25 Be to, minėtas teismas pažymi, kad įstatymo, kuriuo nustatoma teisės aktuose nustatyta pareiga, projekto aiškinamajame memorandume ginčijami mokėjimai kvalifikuojami kaip nuolaida.

26 Galiausiai teisės aktuose nustatyta pareiga prilygsta kainos sumažinimui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, nes pagrindinės bylos aplinkybėmis *Novo Nordisk* negavo viso atlygio už parduodamas prekes.

27 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymėjo, kad Teisingumo Teismas dar nepriėmė sprendimo dėl klausimo, ar tai, kad nagrinėjami mokėjimai vykdomi dėl teisės aktuose nustatytos pareigos, leidžia juos kvalifikuoti kaip kainos sumažinimą, ar ne, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

28 Šiomis aplinkybėmis *Fővárosi Törvényszék* (Sostinės apygardos teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiamos pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias farmacijos bendrovė, pagal teisės aktus atliekanti mokėjimus valstybinei sveikatos draudimo įstaigai pagal gautą apyvartą, susijusią su valstybės finansuojamais vaistais, neturi teisės *a posteriori* sumažinti apmokestinamosios vertės, remdamasi tuo, kad mokėjimai atlikti pagal teisės aktus, kad iš jų apmokestinamosios vertės galima atskaityti tiek mokėjimus, atliktus pagal sutartį dėl kompensavimo dydžio, tiek bendrovės išlaidas sveikatos sektoriaus mokslo tyrimams bei plėtrai ir kad mokėtiną sumą surenka mokesčių administratorius, kuris nedelsdamas ją perveda valstybinei sveikatos draudimo įstaigai?“

Dėl prejudicinio klausimo

29 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias farmacijos bendrovė, pagal teisės aktus atliekanti mokėjimus valstybinei sveikatos draudimo įstaigai pagal gautą apyvartą, susijusią su valstybės finansuojamais vaistais, neturi teisės *a posteriori* sumažinti apmokestinamosios vertės nuo šių mokėjimų atsižvelgiant į tai, kad mokėjimai atlikti pagal teisės aktus, kad iš jų apmokestinamosios vertės galima atskaityti tiek mokėjimus, atliktus pagal sutartį dėl kompensavimo dydžio, tiek bendrovės išlaidas sveikatos sektoriaus mokslo tyrimams bei plėtrai ir kad mokėtiną sumą surenka mokesčių administratorius, kuris nedelsdamas ją perveda valstybinei sveikatos draudimo įstaigai.

30 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, kurioje nurodyti anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio nesumokėjimo arba kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atvejai, valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio. Šioje nuostatoje įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 41 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

31 Kalbant apie šios nuostatos kontekstą, reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta, kad tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.

32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagrindinis PVM sistemos principas pagrįstas tuo, kad PVM siekiama apmokestinti tik galutinį vartotoją ir kad šis mokestis būtų visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, kurie dalyvauja gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, neatsižvelgiant į sudarytų sandorių skaičių, atžvilgiu (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 39 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Nagrinėjamu atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Novo Nordisk* Vengrijos rinkoje per didmenininkus parduoda NEAK kompensuojamus vaistus vaistinėms, kurios juos perparduoda valstybės sveikatos draudimu apdraustiems asmenims už skirtumą tarp vaistų kainos ir socialinio draudimo kompensacijos, kurią NEAK tiesiogiai moka vaistinėms. Pagal teisės aktuose nustatytą pareigą *Novo Nordisk*, tarpininkaujant mokesčių administratoriui, NEAK perveda sumą, lygią atitinkamai 20 % ir 10 % procentinėms dalims, atsižvelgiant į socialinio draudimo kompensacijas, susijusias su vaistais, kuriuos ji pardavė vaistinėje ir kurie kompensuojami valstybės. Šios sumos išskaitomos iš pajamų, gautų pardavus šiuos vaistus. Net jei formalus ginčijamų mokėjimų gavėjas yra mokesčių administratorius, jis privalo nedelsdamas pervesti NEAK sumokėtą sumą.

34 Šiomis aplinkybėmis tiek mokesčių administratorius, tiek Vengrijos vyriausybė mano, kad tvarka, pagal kurią *Novo Nordisk* atliko ginčijamus mokėjimus, pateisina jų kvalifikavimą kaip mokesčio, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, todėl minėti mokėjimai turi būti įtraukti į vaistų tiekimo apmokestinamąją vertę.

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, jog tam, kad mokesčiai, muitai ir rinkliavos galėtų būti priskirti prie PVM apmokestinamosios vertės, nors ir neturi pridėtinės vertės ir nėra ekonominis atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jie turi būti tiesiogiai susiję su šiuo tiekimu ar teikimu, o klausimas, ar atitinkamo mokesčio, muito, rinkliavos ar įmokos apmokestinimo momentas sutampa su PVM apmokestinimo momentu, yra lemiamas veiksnys nustatant tokio ryšio buvimą (šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-228/09, EU:C:2010:295, 30 punktą ir 2015 m. birželio 11 d. Sprendimo *Lisboagás GDL*, C-256/14, EU:C:2015:387, 29 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

36 Visų pirma atrodo, su sąlyga, kad tai patikrins prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad ginčijami mokėjimai nėra susiję su pridėtine verte.

37 Be to, reikia konstatuoti: kadangi kompensuojamų vaistų pardavimo kainos dalis, kurią *Novo Nordisk* per mokesčių administratorių perveda NEAK, yra iš anksto nustatyta ir privaloma, ji negali būti laikoma *Novo Nordisk* realiai gauto ekonominio atlygio už šių vaistų pardavimo paslaugų teikimą dalis (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, 28 punktą).

38 Galiausiai iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, pirma, įvykis, kuriam pasibaigus apmokestinamajam asmeniui taikoma *Gyftv* 36 straipsnio 1 dalyje ir 40/A straipsnio 1 dalyje numatyta teisinė pareiga, yra vaistų pardavimas ir, antra, bendra suma, mokėtina vykdant šią pareigą, nustatoma atsižvelgiant į parduotų vaistų kiekį ir socialinės apsaugos kompensacijos sumą.

39 Kalbant apie galimybę, pagal nacionalinės teisės aktus pripažintą farmacijos įmonėms, iš ginčijamų mokėjimų sumos atskaityti įmokas, sumokėtas pagal sutartis dėl kompensacijos dydžio už referencinį laikotarpį, atėmus PVM, taip pat su tyrimais ir vystymu susijusias išlaidas, pažymėtina, kad, jei pasinaudojus šia galimybe tam tikrais atvejais gali sumažėti šių mokėjimų suma, ji neturi įtakos aplinkybei, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 36–38 punktuose išdėstytus argumentus, minėti mokėjimai gali būti kvalifikuojami kaip mokesčiai, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą.

40 Pirma, NEAK yra galutinė mokėjimų pagal teisės aktuose nustatytą pareigą ir sutartis dėl kompensavimo dydžio gavėja.

41 Antra, Vengrijos vyriausybė nepateikė jokio patikslinimo dėl mokėjimų, susijusių su teisės aktuose nustatyta pareiga padengti tyrimų ir plėtros išlaidas sveikatos sektoriuje, atskaitos mechanizmo veikimo tvarkos, todėl iš šios galimybės negalima daryti išvados, kad būtų aktualu laikyti, jog ginčijami mokėjimai yra mokesčiai, kurie turi būti įtraukti į PVM apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą.

42 Šiomis aplinkybėmis ginčijamų mokėjimų apmokestinimo momentas gali sutapti su PVM, mokėtino už kompensuojamus ir parduodamus vaistus, momentu. Todėl pagal PVM direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą tie mokėjimai gali būti įtraukti į PVM apmokestinamąją vertę.

43 Dėl klausimo, ar sumoms, kurias farmacijos įmonės perveda už kompensuojamų vaistų pardavimą socialinio draudimo įstaigoms, vis dėlto gali būti taikoma PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis, reikia priminti, pirma, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal nacionalinę teisę farmacijos įmonės privataus sveikatos draudimo įmonei suteikta nuolaida sumažina šios

farmacijos įmonės apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį, jei tarpininkaujant didmenininkams vaistai tiekiami vaistinėms, kurios juos tiekia privačiu sveikatos draudimu apdraustiems asmenims, o privatus sveikatos draudimas kompensuoja šiems apdraustiesiems vaistų pirkimo kainą (2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 46 punktas).

44 Šiuo klausimu neturi reikšmės Vengrijos vyriausybės argumentai, kad byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, sveikatos draudimo įmonės privatus pobūdis buvo esminis skirtumas, o šiuo atveju ginčijami mokėjimai yra mokestinės pajamos. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, tikrasis ginčijamų mokėjimų gavėjas yra ne mokesčių administratorius, o NEAK, kuri jas naudoja vaistų pirkimo kainai kompensuoti taip pat, kaip ir minėtoje byloje.

45 Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį draudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad farmacijos įmonė negali iš savo PVM apmokestinamosios vertės atimti savo valstybės sveikatos draudimo įstaigos kompensuojamų vaistų pardavimo apyvartos dalies, kurią perveda šiai įstaigai pagal jos ir šios įstaigos sudarytą sutartį, dėl to, kad taip pervestų sumų ši įmonė iš anksto nenustatė remdamasi savo prekybos politika ir šios sumos nebuvo pervestos reklamos tikslais (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 55 punktas).

46 Vis dėlto tvarka, pagal kurią nagrinėjamu atveju ginčijami mokėjimai buvo atlikti vykdant teisės aktuose nustatytą pareigą, negali paneigti šių mokėjimų kvalifikavimo kaip kainos sumažinimo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

47 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies taikymo sritis apima kainų sumažinimą, kurį lemia tiek farmacijos įmonės ir valstybės sveikatos draudimo įstaigos sudarytos sutartys, tiek teisės aktuose nustatytos pareigos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 48 ir 49 punktus).

48 Be to, bylos šalys teismo posėdyje patvirtino, kad pagal teisės aktuose nustatytą pareigą atliktų mokėjimų tikslas yra toks pat kaip ir pagal socialinės apsaugos įstaigos ir farmacijos bendrovių sudarytas sutartis dėl kompensacijos dydžio, t. y. subsidijuoti receptinių vaistų, kuriuos socialinės apsaugos įstaiga kompensuoja kaip ambulatorinio gydymo dalį, įsigijimo kainą.

49 Tai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų vaistų tiesioginis gavėjas yra ne valstybės sveikatos draudimo įmonė, kuri *a posteriori* sumoka kompensaciją vaistinei, bet patys apdraustieji, kurie sumoka likutį vaistinei, negali nutraukti egzistuojančio atlikto prekių tiekimo ir gauto atlygio tiesioginio ryšio (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 45 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

50 Iš tiesų, kadangi vaistinė turi sumokėti PVM tiek nuo paciento sumokėtos sumos, tiek nuo sumos, kurią jai pervedė valstybinė sveikatos draudimo įstaiga už kompensuojamuosius vaistus, ji turi būti laikoma PVM apmokestinamos farmacijos įmonės atlikto tiekimo galutine vartotoja, todėl mokesčių administratoriaus gauta suma negali būti didesnė už galutinio vartotojo sumokėtą sumą (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

51 Šiuo klausimu, kalbant apie galutinio vartotojo nustatymą, nesvarbus Vengrijos vyriausybės argumentas, kad sumas, mokėtinas vykdant pagal teisės aktus nustatytą pareigą, surenka mokesčių administratorius. Iš tiesų, kaip priminta šio sprendimo 44 punkte, jis nedelsdamas perveda šias sumas NEAK, kuri teikia kompensaciją, susijusią su receptinių vaistų, kuriuos ambulatorinio gydymo atveju padengia socialinio draudimo įstaiga, pirkimo kaina.

52 Šio neatidėliotino perleidimo mechanizmas patvirtina, kad ginčijami mokėjimai turi būti laikomi kainos sumažinimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

53 Priešingai, nei teigia Vengrijos vyriausybė, atsižvelgiant į šio straipsnio kontekstą, pagal šios direktyvos 401 straipsnį nedraudžiamas toks aiškinimas. Iš tiesų aplinkybė, kad valstybės narės gali toliau taikyti ar įvesti tam tikrus mokesčius ar rinkliavas šiame straipsnyje numatytomis sąlygomis, netrukdo tam, kad į tokius mokesčius, muitus ar rinkliavas pagal minėtos direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą būtų atsižvelgta nustatant PVM apmokestinamąją vertę, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 90 straipsnio 1 dalį.

54 Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ginčijamais mokėjimais *Novo Nordisk* atsisako dalies didmenininko sumokėto atlygio.

55 Taigi šio sprendimo 32 punkte primintas mokesčių neutralumo principas būtų nesuderinamas su tuo, kad apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas PVM, kurį sumokėti turi prievolę farmacijos įmonė, kaip apmokestinamasis asmuo, būtų didesnė už jos galutinę gautą sumą. Jei taip būtų, šio principo nebūtų laikomasi (šiuo klausimu žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 44 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

56 Kadangi farmacijos įmonė negavo dalies atlygio už parduotus vaistus dėl to, kad atliko mokėjimą valstybės sveikatos draudimo įstaigai, kuri vaistinėms sumoka dalį šių vaistų kainos, reikia manyti, kad šių vaistų kaina buvo sumažinta įvykdžius sandorį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį (2021 m. spalio 6 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, EU:C:2021:818, 47 punktas).

57 Farmacijos įmonė negalėjo laisvai disponuoti visa kaina, gauta parduodant savo produktus didmenininkams (pagal analogiją žr. 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimo *Boehringer Ingelheim*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

58 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias farmacijos bendrovė, pagal teisės aktus atliekanti mokėjimus valstybinei sveikatos draudimo įstaigai pagal gautą apyvartą, susijusią su valstybės finansuojamais vaistais, neturi teisės *a posteriori* sumažinti apmokestinamosios vertės nuo šių mokėjimų, atsižvelgiant į tai, kad mokėjimai atlikti pagal teisės aktus, kad iš jų apmokestinamosios vertės galima atskaityti tiek mokėjimus, atliktus pagal sutartį dėl kompensavimo dydžio, tiek bendrovės išlaidas sveikatos sektoriaus mokslo tyrimams bei plėtrai ir kad mokėtiną sumą surenka mokesčių administratorius, kuris nedelsdamas ją perveda valstybinei sveikatos draudimo įstaigai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

ja draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias farmacijos bendrovė, pagal teisės aktus atliekanti mokėjimus valstybinei sveikatos draudimo įstaigai pagal gautą apyvartą, susijusią su valstybės finansuojamais vaistais, neturi teisės *a posteriori* sumažinti apmokestinamosios vertės nuo šių mokėjimų, atsižvelgiant į tai, kad mokėjimai atlikti pagal teisės aktus, kad iš jų apmokestinamosios vertės galima atskaityti tiek mokėjimus, atliktus pagal sutartį dėl kompensavimo dydžio, tiek bendrovės išlaidas sveikatos sektoriaus mokslo tyrimams bei plėtrai ir kad mokėtiną sumą surenka mokesčių administratorius, kuris nedelsdamas ją perveda valstybinei sveikatos draudimo įstaigai.

Parašai.