Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA JEVGENIJA TANČEVA [*EVGENI TANCHEV*] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 11. jūlijā[1]

Lieta C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey
pret
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis – Zāļu piegāde, ko ražotājs veic mazumtirgotājiem ar vairumtirgotāju starpniecību – Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 73. un 90. pants – Nodokļa bāze – Likumā noteiktais ražotāja pienākums piešķirt atlaidi, kas piesaistīta pārdošanas cenai – Dalībvalsts nodokļu iestāde, kas uzskata atlaidi par cenas samazinājumu attiecībā uz piegādēm, kuras veiktas, iesaistot likumā paredzētās (valsts) slimokases, nevis privātās slimokases – Lietā C-317/94 *Elida Gibbs* izstrādātie principi – Vienlīdzīgas attieksmes princips

I. Ievads

1. *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "*Boehringer*") ir zāļu ražotājs piegādes ķēdes virsotnē, kuram saskaņā ar Vācijas normatīvajiem aktiem ir pienākums pēc veiktās piegādes piešķirt cenas atlaidi, kas ir piesaistīta tās preču cenai. Pamatlietā ir jānosaka, vai ar Savienības tiesībām ir saderīgs tas, ka *Finanzamt Bingen-Alzey* (Bingenes Alcejas Finanšu pārvalde; turpmāk tekstā – "dalībvalsts nodokļu iestāde") ļauj *Boehringer* ņemt vērā šo cenas atlaidi, PVN vajadzībām aprēķinot nodokļa bāzi attiecībā uz zāļu piegādi, kas veikta valsts veselības apdrošināšanas, bet ne privātās veselības apdrošināšanas ietvaros?

2. Šis jautājums ir uzdots *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, un tas prasa interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pantu[2]. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) uzskata, ka Tiesas spriedumam lietā *Elida Gibbs*[3] ir galvenā nozīme, lai atrisinātu strīdu. Lietā *Elida Gibbs* tika noteikts, ka cenas samazinājums, ko piegādes ķēdes virsotnē esošs uzņēmums piešķīra šo produktu galapatērētājam tajā pašā piegādes ķēdē, izmantojot piekļuvi sistēmai, kurā pēdējais samaksas vietā iesniedza kuponus, samazina nodokļa bāzi attiecībā uz PVN par šī uzņēmuma piegādi, lai gan nebija līgumiskās saistības starp šo uzņēmumu un galapatērētāju.

3. Kā norāda valsts iesniedzējtiesa, valsts slimokases ir galapatērētāji *Boehringer* zāļu piegādes ķēdē, bet privātās slimokases – nav. Vai šī atšķirība pamato dalībvalsts nodokļu iestādes atteikumu samazināt nodokļa bāzi attiecībā uz pēdējo piegādes veidu?

4. Es esmu secinājis, ka tā nepamato.

1 Oriģinālvaloda – angļu.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Spriedums, 1996. gada 24. oktobris, C-317/94, EU:C:1996:400; turpmāk tekstā – "*Elida Gibbs*"..

II. Tiesiskais regulējums

A. Savienības tiesības

5. Direktīvas 2006/112 73. pantā ir noteikts:

"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."

6. Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punktā ir noteikts:

"Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar noteikumiem, ko nosaka dalībvalstis."

B. Valsts tiesību akti

1. *Likums par apgrozījuma nodokli*

7. Saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – "*UStG*") 10. panta 1. punkta otro teikumu atlīdzība ir saņēmēja kopējie izdevumi (atskaitot apgrozījuma nodokli), lai saņemtu attiecīgo piegādi.

8. Saskaņā ar *UStG* 17. panta 1. punkta pirmo teikumu, ja mainās ar nodokli apliekamā darījuma nodokļa bāze, uzņēmējam, kurš ir veicis piegādi, ir attiecīgi jāmaina par to maksājamā nodokļa summa.

2. *Likums par veselības apdrošināšanu*

9. (Valsts) slimokases saskaņā ar *Fünftes Buch Sozialgesetzbuch* (Sociālā nodrošinājuma tiesību kodeksa piektais sējums, turpmāk tekstā – "*SGB V*") 2. panta 1. punkta pirmo teikumu apdrošinātajām personām nodrošina likumā paredzētos pakalpojumus. Saskaņā ar *SGB V* 2. panta 2. punkta pirmo teikumu apdrošinātās personas pakalpojumus saņem būtībā kā pakalpojumus natūrā. Saskaņā ar *SGB V* 2. panta 2. punkta trešo teikumu par pakalpojumu sniegšanu natūrā (valsts) slimokasēm ir jānoslēdz līgumi ar pakalpojumu sniedzējiem, piemēram, ar aptiekām. Saskaņā ar *SGB V* 129. pantu starp publisko slimokasu federāciju un valsts aptieku federāciju ir jānoslēdz pamatlīgums par zāļu piegādi.

10. Valsts slimokases saskaņā ar *SGB V* 130.a panta 1. punkta pirmo līdz ceturto teikumu saņem no aptiekām par zālēm, kas pārdotas uz to rēķina, atlaidi 7 % apmērā no farmācijas uzņēmuma pārdošanas cenas bez PVN. Tādiem farmācijas uzņēmumiem kā *Boehringer* ir jākompensē aptiekām šī atlaide.

11. Citās *SGB V* 130.a panta tiesību normās ir reglamentēts samaksas termiņš, kā arī atlaides apmērs īpašos gadījumos.

12. Savukārt privāti apdrošinātas personas pašas aptiekās maksā par *Boehringer* zālēm un lūdz privātajām slimokasēm, kurās tās ir apdrošinātas, kompensēt izdevumus.

13. Tomēr attiecībā uz recepšu medikamentiem saskaņā ar 2010. gada 22. decembra *Gesetz über Rabatte für Arzneimittel* (Likums par zālēm piemērojamām atlaidēm, turpmāk tekstā – "*AMRabG*") 1. pantu tādiem farmācijas uzņēmumiem kā *Boehringer* ir jāpiešķir atlaides privātām slimokasēm gadījumos, kad slimokases pilnīgi vai daļēji kompensē privāti apdrošinātām personām recepšu medikamentus. Atlaide, ko privātajām slimokasēm piešķir tādi uzņēmumi kā *Boehringer*, ir raksturota lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu kā tāda, ko piešķir atbilstoši kompensācijas likmei un saskaņā ar *SGB V* 130.a panta 1., 1.a, 2., 3., 3.a un 3.b punktā paredzētajām likmēm.

14. Atbilstoši *Bundefinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūrai nodokļa bāzi apgrozījuma nodoklim samazina par atlaidēm, ko tādi uzņēmumi kā *Boehringer* piešķir aptiekām un vairumtirgotājiem attiecībā uz valsts slimokasēm.

III. Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

15. *Boehringer* ir farmācijas uzņēmums, kas ražo zāles un piegādā šos ar nodokli apliekamos produktus aptiekām ar vairumtirgotāju starpniecību. Uzņēmums tā rīkojās 2011. gadā, uz kuru attiecas šī lieta.

16. Vācijā aptiekas nodod *Boehringer* zāles personām, kuras ir apdrošinātas likumā noteiktajā (valsts) slimokasē, pamatojoties uz pamatlīgumu ar publisko slimokasu federāciju. Aptiekas valsts slimokasēm piegādā zāles, un aptiekas tās nodod slimokasēs apdrošinātām personām. Aptiekas slimokasēm piešķir zāļu cenu atlaidi. Kā farmācijas uzņēmumam *Boehringer* ir pienākums atbilstoši *SGB V* 130.a panta 1. punktam atlīdzināt aptiekām vai vairumtirgotājiem, ja tie ir iesaistīti, šo atlaidi. Saistībā ar apgrozījuma nodokli finanšu pārvalde uzskata atlaidi par atlīdzības samazināšanu.

17. Aptiekas nodod zāles privāti apdrošinām personām, pamatojoties uz atsevišķiem līgumiem ar šīm personām. Pretēji valsts slimokasēm, privātās slimokases pašas nav zāļu pircējas, bet gan tikai atlīdzina apdrošinātajām personām izmaksas, kas tām rodas, nopērkot zāles. Tādiem farmācijas uzņēmumiem kā *Boehringer* ir pienākums saskaņā ar *AMRabG* 1. pantu piešķirt privātai slimokasei atlaidi zāļu cenai. Dalībvalsts nodokļu iestāde neatzīst šo atlaidi par atlīdzības samazinājumu apgrozījuma nodokļa izpratnē. Ja persona, kurai ir privāta apdrošināšana, nelūdz atlīdzinājumu, *Boehringer* saskaņā ar *AMRabG* 1. pantu, skatītu kopā ar *SGB V* 130.a pantu nepiešķir atlaidi [4].

18. 2011. gadā *Boehringer* piešķīra prasītās atlaides privātajiem veselības apdrošinātājiem un tomēr ņēma tos vērā savā apgrozījuma nodokļa deklarācijā kā bāzes izmaiņas, aprēķinot zāļu piegādes zāļu tirgotājiem. Īpašas apgrozījuma nodokļa revīzijas rezultātā dalībvalsts nodokļu iestāde pieņēma grozījumus paziņojumā par apgrozījuma nodokli, kurā šīs atlaides netika ņemtas vērā kā tādas, kas samazina atlīdzību. *Boehringer* iesniegtie iebildumi neguva panākumus.

19. Tāpēc *Boehringer* iesniedza prasību *Finanzgericht* (Finanšu tiesa). *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) grozīja paziņojumu par apgrozījuma nodokli, ņemot vērā pēc pārdošanas piešķirto atlaidi privātajām slimokasēm tā, ka apgrozījuma nodoklis tika noteikts par labu *Boehringer*, pamatojoties uz gada apgrozījuma nodokļa paziņojumu. Dalībvalsts nodokļu iestāde par *Finanzgericht* (Finanšu tiesa) spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību par *Bundefinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēmumu.

20. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) piektā palāta uzdeva šādu prejudiciālu jautājumu.

4 Saskaņā ar Vācijas rakstveida apsvērumiem.

"Vai farmācijas uzņēmumam, kas piegādā zāles, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (1996. gada 24. oktobra spriedums *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) un ņemot vērā Savienības tiesībās noteikto vienlīdzīgas attieksmes principu, ir tiesības samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pantu, ja:

– tas piegādā šīs zāles aptiekām ar vairumtirgotāju starpniecību,

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

– ārstēšanās izdevumu apdrošinātājs (privāts veselības apdrošināšanas uzņēmums) tā apdrošinātajām personām atmaksā izdevumus par zāļu iegādi un

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

21. Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *Boehringer*, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības un Eiropas Komisija. Tiesas sēde nav notikusi.

IV. Argumentu kopsavilkums

A. Boehringer un Komisija

22. *Boehringer* un Komisija norāda uz vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu (*Boehringer* it īpaši pamatojas uz Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 20. pantu), kam nav objektīva attaisnojuma.

23. Neatkarīgi no tā *Boehringer* apgalvo, ka tāds pats rezultāts izriet no Direktīvas 2006/112 73. panta, to interpretējot saistībā ar Tiesas spriedumu lietā *Glawe*[5]. Šajā lietā Tiesa ir nospriedusi, ka spēļu automātu gadījumā, kas atbilstoši obligātajām likumā noteiktajām prasībām ir uzstādīti tā, ka tie izmaksā laimestus vismaz aptuveni 60 % apmērā no iemaksātajām likmēm, uzņēmēja faktiski saņemtā atlīdzība saskaņā ar Direktīvas 2006/112 73. panta priekšteci[6] par spēļu automātu uzstādīšanu ir tikai proporcionāla daļa no likmēm, ko uzņēmējs faktiski var paturēt sev[7].

24. *Boehringer* gadījumā tas nozīmē, ka tāpat jāņem vērā atlaide, ko *Boehringer* piešķīra privātām slimokasēm, jo atlaides lielums ir iepriekš zināms un noteikts, un ka *Boehringer* ir pienākums saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem atlīdzināt privātām slimokasēm noteiktu daļu no tā zāļu pārdošanas cenas.

25. *Boehringer* un Komisija arī pamatojas uz Direktīvas 2006/112 90. pantu, kā tas interpretēts lietā *Elida Gibbs*, un atspēko argumentus, ko rakstveida apsvērumos izteikušas Vācija un Apvienotā Karaliste par to, ka spriedumā lietā *Elida Gibbs* un tam sekojošajos spriedumos tādās lietās kā *Ibero Tours*[8] (analizēti tālāk 35.–39. punktā) ir atbalstīts priekšlikums, ka maksājumus, kas pārskaitīti ārpus piegādes ķēdes esošam uzņēmumam, tādam kā privātai slimokasei, nevar uzskatīt par cenas samazinājumu pēc tam, kad notikusi piegāde atbilstoši Direktīvas 2006/112 90. pantam.

5 Spriedums, 1994. gada 5. maijs, C-38/93, EU:C:1994:188.

6 Proti, 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. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts.

7 1994. gada 5. maija spriedums C-38/93, EU:C:1994:188, 9. punkts. *Boehringer* arī atsaucas uz šī paša sprieduma 12. punktu un spriedumiem, 2002. gada 17. septembris, *Town & County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, 30. punkts; 2014. gada 27. marts, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 29. punkts; *Elida Gibbs*, 27. punkts. Pēdējā minētajā Tiesa atzīmēja, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru "atlīdzība ir "subjektīva" vērtība, tas ir, vērtība, kas faktiski saņemta katrā konkrētajā gadījumā, nevis vērtība, kas noteikta atbilstoši objektīviem kritērijiem".

8 Spriedums, 2014. gada 16. janvāris, C-300/12, EU:C:2014:8.

26. *Boehringer* un Komisija uzskata, ka uzņēmumam, kas piedāvā cenas atlaidi galapatērētājam, nevajag būt vērtības ķēdes sākumā. Galvenais faktors, nosakot nodokļa bāzi, ir summa, ko faktiski saņēmis piegādātājs, nevis tas, ko labuma guvējs ir samaksājis par piegādi [9]. Abi atsaucas uz nodokļu neitralitātes principu [10]. Komisija atzīmē, ka no ekonomikas viedokļa nav atšķirības starp privātas un valsts slimokases stāvokli.

27. Komisija norāda, ka Vācijas tiesību aktu par cenas samazinājumu zālēm mērķis ir nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp valsts un privātām slimokasēm [11]. Komisija norāda, ka tas noteikti attiecas arī uz PVN.

B. Vācija un Apvienotā Karaliste

28. Kā jau minēju, gan Vācija, gan Apvienotā Karaliste uzskata, ka secinājums lietā *Elida Gibbs* par to, ka ir jābūt līgumiskām attiecībām starp galapatērētāju un ar nodokli apliekamo personu, lai cenas atlaides, ko pēdējā sniegusi pirmajai, varētu tikt ņemtas vērā, aprēķinot nodokļa bāzi, ir atkarīgs no tā, kas ar nodokli apliekamā persona ir darījumu ķēdē, kura noslēdzas ar galapatērētāju. Vācija un Apvienotā Karaliste apgalvo, ka šī analīze pamatojas uz nolēmumu lietā *Ibero Tours* (aplūkotā tālāk 35.–39. punktā) [12], un Apvienotā Karaliste tālāk norāda, ka lietas *Elida Gibbs* principi ir vēlreiz apstiprināti lietā Komisija/Vācijas Federatīvā Republika [13].

29. Vācija un Apvienotā Karaliste atgādina, ka atlīdzība ir tikai tad, ja ir tieša saikne starp piegādātajām precēm un saņemto atlīdzību [14], un ka šādas saiknes nav starp *Boehringer* un privātām slimokasēm. Direktīvas 2006/112 73. pants ir tulkojams saskaņā ar pamatprincipu, ka PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli tikai galapatērētāju [15]. Nodokļa bāzē ietilpst atlīdzība, kuru faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem [16]. Vācija norāda, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai noteicošais faktors attiecībā uz atlīdzību ir līguma esamība starp pusēm par abpusēju izpildījumu, par kuru saņemtā samaksa ir patiesa un efektīva vērtība par citai personai piegādātajām precēm [17]. Tāpēc *Boehringer* saņemtā atlīdzība par piegādēm privāti apdrošinātām personām paliek summa, ko tā saņēma no pirmā pircēja piegādes ķēdē, tās klienta aptiekām vai vairumtirgotājiem, kā tas ir konkrētajā gadījumā.

30. Apvienotā Karaliste papildus norāda, ka *Boehringer* maksājumus saskaņā ar Direktīvas 2006/112 73. pantu [18] nevar uzskatīt par subsīdijām un ka Direktīvas 2006/112 90. pants nav piemērojams situācijām, kad valsts tiesību aktos ir noteikts, ka piegādātājam ir jāmaksā iemaksa, atlīdzība vai nodeva (piemēram, lai palīdzētu atbalstīt veselības aprūpes privātu nodrošināšanu). Apvienotā Karaliste apgalvo, ka privātas slimokases nav patērētāji vai trešās personas. Vācija papildus norāda, ka Direktīvas 2006/112 79. panta b) punktam, atbilstoši kuram no ar nodokli apliekamās summas tiek izslēgtas cenu atlaides un rabati patērētājam, ko tas iegūst darījuma veikšanas laikā, nav

9 Te *Boehringer* atsaucas uz Tiesas 2014. gada 27. marta spriedumu *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 29. un 35. punkts, un spriedumu *Elida Gibbs*, 28. punkts.. Komisija atsaucas uz spriedumiem, 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, 15. punkts, un 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 20. punkts.

10 Komisija pamatojas uz Tiesas 2011. gada 9. decembra rīkojumu *Connoisseur Belgium*, C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts, un spriedumu, 2006. gada 8. jūnijs, *L.u.P.*, C-106/05, EU:C:2006:380, 48. punkts un tajā minētā judikatūra.

11 Komisija atsaucas uz *Bundestag* dokumentu 17/3698, 60. un 61. lpp. (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

12 Spriedums, 2014. gada 16. janvāris, C-300/12, EU:C:2014:8.

13 Spriedums, 2002. gada 15. oktobris, C-427/98, EU:C:2002:581.

14 Pamatojot šo argumentu, Vācija citē spriedumu, 2013. gada 21. novembris, *Dixon's Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 33. punkts. Apvienotā Karaliste atsaucas uz spriedumiem, 1981. gada 5. februāris, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, C-154/80, EU:C:1981:38, 12. punkts; 1988. gada 23. novembris, *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, EU:C:1988:508, 11. punkts, un 1988. gada 8. marts, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, 11. un 12. punkts.

15 Pamatojot šo argumentu, Vācija citē spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin*, C-249/12, EU:C:2013:722, 34. punkts.

16 Turpat, 33. punkts.

17 Vācija pamatojas uz spriedumu, 2001. gada 15. maijs, *Primbrack*, C-34/99, EU:C:2001:271, 25. punkts.

18 Apvienotā Karaliste pamatojas uz spriedumu, 2011. gada 22. novembris, *Office des produits wallons*, C-184/00, EU:C:2001:629, 18. punkts.

nozīmes pamatlietā, un tālāk norāda, ka pamatlieta ir līdzīga strīdiem, kuros Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa bāze, par pirkumu maksājot ar kredītkarti, ir pilna pirkuma maksa, ja nodokļa maksātājs saņem no kredītkartes izsniedzēja par pirkuma maksu mazāku summu, ņemot vērā atlīdzību par kredītkartes pakalpojumu [19].

31. Attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes iespējamo pārkāpumu Vācija un Apvienotā Karaliste uzskata, ka atlaide, ko *Boehringer* piešķīra aptiekām (un noteiktos gadījumos – vairumtirgotājiem), piegādājot zāles ar valsts slimokašu starpniecību, nav salīdzināma ar atlaidēm, ko *Boehringer* izmaksāja privātām slimokasēm [20]. Vācija papildus norāda, ka nav konkurences izkropļošanas riska; zāles, ko personām piegādā ar valsts slimokases nodrošinājumu, nekonkurē ar zālēm, ko piegādā privāti apdrošinātām personām. Tā kā abas situācijas nav salīdzināmas, nav jāpārbauda objektīvais pamatojums. Apvienotā Karaliste norāda, ka ir jāievēro Savienības likumdevēja izvēle par to, kādas ir piegādes.

32. Apvienotā Karaliste papildus norāda, ka nodokļu neitralitātes princips, kas atspoguļo kopējā PVN sistēmā paredzēto, lai ar nodokli apliktu tikai galapatērētāju, nav primāro tiesību noteikums, kas pats par sevi ļauj noteikt nodokļa bāzi 73. un 90. panta izpratnē [21]/

V. Vērtējums

33. Uz uzdoto jautājumu ir sniedzama apstiprinoša atbilde šāda iemesla dēļ.

34. Es uzskatu, ka tiesību attīstības lietā *Elida Gibbs* būtība ir atzinumā, ka ar nodokli apliekamai personai nav jābūt līgumiski saistītai ar personu, kas tieši gūst labumu no atlaides, pirms šīs atlaides rezultātā tiek samazināta cena pēc piegādes veikšanas Direktīvas 2006/112 90. panta izpratnē [22]. Tad līgumiskās saiknes trūkums starp *Boehringer* un privātām slimokasēm, kurām tai saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem ir pienākums nodrošināt pēcpārdošanas atlaidi, kas piesaistīta cenai, pamatlietā arī ir nebūtisks, piemērojot Direktīvas 2006/112 90. pantu.

35. Papildus minētajam es nevaru atrast Tiesas nolēmumā lietā *Ibero Tours* [23] nevienu tiešu vai no netiešām norādēm izdarītu secinājumu, ka lietas *Elida Gibbs* noteikums ir piemērojams tikai tad, kad atlaides saņēmējs ir galapatērētājs piegādes ķēdē, kas sākas ar nodokli apliekamo personu, kura piešķir atlaidi. Tiesa ir atzinusi, ka lietas *Elida Gibbs* nolēmumā nav norāžu, ka tas būtu interpretējamas sašaurināti, un ka spriedums atbalsta Sestās direktīvas 11. panta C daļas 1. punkta (tagad Direktīvas 2006/112 90. pants) formulējumu [24], kurā ir paredzēts, ka nav nepieciešamas līgumisko attiecību turpmākas izmaiņas [25].

19 Vācija atsaucas uz spriedumiem, 1993. gada 25. maijs, *Bally*, C-18/92, EU:C:1993:212, 16. punkts, un 2001. gada 15. maijs, *Primback*, C-34/99, EU:C:2001:271, 38. punkts.

20 Vācija atsaucas tostarp uz spriedumiem, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts; 2012. gada 19. jūlijs, *Lietuvos geležinkeliai*, C-250/11, EU:C:2012:496, 45. punkts, un 2014. gada 6. novembris, *Feakins*, C-335/13, EU:C:2014:2343, 49. un 51. punkts.

21 Apvienotā Karaliste, pamatojot šo argumentu, citē spriedumus, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, un 2012. gada 19. decembris, *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:822.

22 Skat. ģenerāladvokātes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secinājumus lietā *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:568, 32. punkts, kurā ģenerāladvokāte norādīja, ka "lietā *Elida Gibbs* Tiesa gan pirmo reizi ir atzinusi, ka summas, kurai uzliek nodokli, samazināšana zināmos apstākļos ir jāpieņem arī tad, ja līgumā noteiktā atlīdzība vispār nemainās". Jānorāda arī, kā ir norādīts *Boehringer* rakstveida apsvērumos, ka Tiesa nav iebildusi pret būtisku argumentu, ko izteicis ģenerāladvokāts Melhiors Vatelē [*Melchior Wathelet*] secinājumos lietā *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2013:502, 29. punkts. Ģenerāladvokāts Melhiors Vatelē norādīja, ka "arī tad, ja Tiesa nodokļu maksātāju ir uzskatījusi par "pirmo posmu darbību ķēdē", te runa ir par atsauci uz faktiem iepriekš minētajā spriedumā lietā *Elida Gibbs*, kurā ražotājs, kurš piedāvā atlaidi galapatērētājiem, atrodas vērtības ķēdes sākumā, nevis par iepriekšēja nosacījuma noteikšanu, lai varētu saņemt nodokļa bāzes samazinājumu".

23 Spriedums, 2014. gada 16. janvāris, C-300/12, EU:C:2014:8.

24 Spriedums, 2001. gada 29. maijs, *Freemans*, C-86/99, EU:C:2001:291, 33. punkts.

25 Turpat.

36. *Ibero Tours*, ar nodokli apliekama persona tajā lietā, bija ceļojumu aģents, kas sniedza pakalpojumus kā starpnieks starp ceļojumu rīkotājiem un ceļojumu rīkotāju klientiem (turpmāk tekstā – "ceļotāji"). Pretēji izskatāmajai lietai, kurā ir piegādes ķēde, tajā lietā bija viena piegāde. *Ibero Tours* saņēma komisiju no ceļojumu rīkotājiem par saviem starpnieka pakalpojumiem saistībā ar šo vienīgo piegādi, un daļēji izmantoja šo komisiju, lai efektīvi subsidētu ceļotājus, tā, ka summa, ko saņēma ceļojumu rīkotājs, bija lielāka nekā tā, ko samaksāja ceļotāji. *Ibero Tours*, pamatojoties uz lietu *Elida Gibbs*, norādīja, ka cenas atlaide, ko tas piešķīra ceļotājiem, ir jāatskaita no komisijas, ko *Ibero Tours* saņēma no ceļojumu rīkotājiem, lai aprēķinātu nodokļa bāzi par *Ibero Tours* darījumiem.

37. Būtībā *Ibero Tours* prasība tika noraidīta, jo Tiesa atzina, ka tas ir starpnieks *tikai vienam darījumam*, nevis darījumu ķēdes posms starp ceļojumu rīkotāju un tā klientiem. Tiesa norādīja lietā *Ibero Tours*, ka atlīdzību, ko lietā *Elida Gibbs* saņēma ar nodokli apliekama persona piegādes ķēdes sākumā, faktiski samazināja atlaide, ko tā tieši piešķīra galapatērētājam, izmantojot kuponu shēmu [26], kamēr *Ibero Tours* bija pienākums maksāt ceļojumu rīkotājam noteikto atlīdzību par tā ceļojumu pakalpojumiem neatkarīgi no tā, vai *Ibero Tours* ir piešķīris kādu atlaidi ceļotājiem [27]. Tāpat arī tas neietekmēja *Ibero Tours*, saņemot atlīdzību par starpniecības pakalpojumiem. Attiecīgi saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu (tagad – Direktīvas 2006/112 73. pants) šāda cenas atlaide nav pamats nodokļa bāzes samazināšanai nedz pamata darījumam, nedz ceļojumu aģenta nodrošinātajam pakalpojumu sniegšanas darījumam [28].

38. Tāpēc es uztveru atsauci spriedumā lietā *Ibero Tours* uz ceļojuma rīkotājiem, kas "neatrodas darījumu ķēdes sākumā, jo tie sniedza savus pakalpojumus tieši galapatērētājiem", tikai kā tādu, kas pasvītro faktu, ka tajā lietā *Ibero Tours* sniedza tikai starpnieka pakalpojumu šim vienam darījumam [29]. Acīmredzami, ka *Boehringer* neatrodas tādā pašā situācijā.

39. Turklāt ne nodokļu maksātājs lietā *Elida Gibbs*, ne *Ibero Tours* nepiešķīra cenas atlaides tādēļ, ka likumdevējs tiem būtu noteicis pienākumu tā rīkoties, un turklāt tās bija piesaistītas piegādes cenai. Turpretim no lietas materiāliem izriet, ka tā, šķiet, ir *Boehringer* gadījumā.

40. Tāpēc es uzskatu, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru *Boehringer* nevarēja "brīvi rīkoties ar visām saņemtajām" pirkuma maksām, ko tas saņēma, pirmo reizi pārdodot savus produktus aptiekām vai vairumtirgotājiem [30]. Labākajā gadījumā *Boehringer* ir "vienkārši pagaidu glabātājs" [31] saņemtās summas daļai, kuru tam vēlāk ir pienākums samaksāt publiskām un privātām slimokasēm kā atlaidi un kura turklāt ir piesaistīta piegādāto zāļu cenai.

41. Tiesa izdarīja šāda veida secinājumu lietā *International Bingo Technology* likumdevēja iejaukšanās kontekstā par summu, kas izmaksājama kā laimests bingo kāršu spēlē [32]. Tiesa nosprieda, ka, "tā kā karšu pārdošanas cenas daļa, kas izmaksājama laimestos spēlētājiem, ir noteikta iepriekš un ir obligāta, tā nevar tikt uzskatīta par daļu no atlīdzības, ko spēles organizētājs saņem par tā sniegtajiem pakalpojumiem" [33].

26 Tiesas spriedums, 2014. gada 16. janvāris, *Ibero Tours*, C-300/12, EU:C:2014:8, 29. punkts.

27 Turpat, 31. punkts.

28 Turpat, 32. punkts.

29 Turpat, 30. punkts.

30 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, 31. punkts. Skat. arī spriedumus, 1994. gada 5. maijs, *Glawe*, C-38/93, EU:C:1994:188, un 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687.

31 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, 19. punkts. Šo ierosinājumu šajā lietā izteica valsts iesniedzējtiesa.

32 Tiesa izdarīja šo secinājumu no Direktīvas 2006/112 73. panta priekšteča, proti, Sestās Direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta.

33 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *International Bingo Technology*, C-377/11, EU:C:2012:503, 28. punkts.

42. Tā kā gan PVN direktīvas 73. pants, gan 90. pants attiecas uz "nodokļa bāzi" veidojošajiem elementiem, es nesaskatu nevienu iemeslu, kāpēc nolēmumi, kas pieņemti saistībā ar "atlīdzības" jēdzienu saskaņā ar 73. pantu lietā *International Bingo Technology*, nevarētu tikt piemēroti jēdziena "vai arī, ja cenu samazina" atbilstoši 90. pantam [34] interpretācijai. Tāpat arī, es piebilstu, nerodas jautājums par to, vai *Boehringer* izdara maksājumus privātām slimokasēm kā atlīdzības par savas veida pakalpojumiem [35]. Tas pilnīgi noteikti tā nav.

43. Man zināms, ka Tiesa ir norādījusi, ka "nav iespējams izdarīt vispārīgus secinājumus" no azartspēļu darījumu aplikšanas ar nodokļiem, lai tos piemērotu parastai nodokļu uzlikšanai preču piegādēm [36]. Tomēr es neuzskatu, ka šīs piezīmes attiecas uz apstākļiem, kuros dalībvalsts likumdošana iesaistās, lai piespiestu nodokļu maksātāju samazināt cenu, ko tas noslēgumā saņems par piegādi, samērā ar šīs piegādes cenu, izdarot obligātus maksājumus vai nu galapatērētājam, vai trešajai personai. Tiesa lietā *Town and County Factors* ir atzinusi, ka pilna ieejas maksas samaksa, ko saņēmis organizētājs vai konkurss, kad organizētājs ir nolēmis izmaksāt laimestu, ir nodokļa bāze šim konkursam, daļēji tāpēc, ka nebija obligātu normatīvo noteikumu par to, ka būtu jāizmaksā noteikts procents no spēlētāju likmēm [37].

44. Drīzāk privāti apdrošinātu personu kā galapatērētāju piegādes ķēdē nekā to privāto slimokašu izraudzīšanos var uzskatīt par juridisku fikciju, it īpaši tad, kad PVN, ko šīs personas ir samaksājušas aptiekām, tām tiek atmaksāts daļēji kā atlaide, ko tām piešķir privātas slimokases. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka "ekonomiskās un komerciālās situācijas ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai" [38].

45. Tādējādi maksājumus, kas veikti pirkuma brīdī, var uzskatīt par trešās personas veiktu atlīdzību atbilstoši Direktīvas 2006/112 73. pantam, ja šīs trešās personas saņem kompensāciju no privātām slimokasēm, un saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem *Boehringer* rodas pienākums piešķirt *AMRabG* 1. pantā noteikto atlaidi. Pamatojoties uz šo analīzi, privāta slimokase var tikt uzskatīta par *Boehringer* kā nodokļu maksātāja piegādes galapatērētāju, tāpēc PVN summa, kas nodokļu iestādei jāsaņem, tieši atbildīs PVN summai, kas deklarēta rēķinā un ko galapatērētājs ir samaksājis [39]. Fakts, ka privāta slimokase tieši negūst labumu no *Boehringer* piegādātajām zālēm, nepārrauj tiešo saikni starp šādu preču piegādi un saņemto atlīdzību [40].

46. Manis atbalstītā pieeja ļaus izvairīties no situācijas, kurā nodokļu iestāde ieturētu summu, kas pārsniegtu nodokli, ko samaksājusi *Boehringer* [41]. Turklāt tā ievēro PVN pamatprincipu par to, ka aprēķina pamatā ir *faktiski saņemtā* atlīdzība [42], kas Direktīvas 2006/112/EK 90. panta izpratnē kļūst par prasību samazināt nodokļa bāzi vienmēr, ja pēc tam, kad darījums ir noslēgts, ar nodokli apliekamā persona nav saņēmusi visu atlīdzību vai tās daļu [43].

34 Atzīmēšu arī, ka *Boehringer* izmaksātās atlaides nav to izdevumu lokā, kas atbilstoši Direktīvas 2006/112 79. pantam ir izslēgti no nodokļa bāzes aprēķina.

35 Tā notiek tad, kad kredītkaršu pakalpojumu sniedzēji iejaucas mazumtirdzniecībā starp patērētājiem un veikaliem. Skat., piemēram, spriedumu, 2001. gada 15. maijs, *Primback*, C-34/99, EU:C:2002:271.

36 Spriedums, 2001. gada 29. maijs, *Freemans*, C-86/99, EU:C:2001:291, 30. punkts. Skat. arī ģenerāladvokātes Kristīnes Štiksas-Haklas [*Christine Stix-Hackl*] secinājumus lietā *Town and County Factors*, C-498/99, EU:C:2001:494, 74. punkts. Ģenerāladvokāts Frānsiss Džefrijs Džeikobss [*Francis Geoffrey Jacobs*] secinājumos lietā *Glawe*, C-38/93, EU:C:1994:81, 16. punkts, norādīja, ka "azartspēļu darījumi ir nepiemēroti pievienotās vērtības nodoklim."

37 Spriedums, 2002. gada 17. septembris, *Town and County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, 30. punkts. Skat. arī ģenerāladvokātes Julianas Kokotes secinājumus lietā *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:568, 45. punkts.

38 Spriedums, 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Mangement*, C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590.

39 Spriedums, 2008. gada 10. jūlijs, *Koninklijke Ahold*, C-484/06, EU:C:2008:394, 36. punkts, citējot sprieduma *Elida Gibbs* 24. punktu.

40 Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, *Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:815, 35. punkts.

41 Piemēram, spriedumi, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2013. gada 7. novembris, C-249/12 un C-250/12, *Tulică* un *Plavoşin*, EU:C:2013:722, 36. punkts.

42 Mans izcēlums. Skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts un tajā minētā judikatūra.

43 Skat. spriedumus, 2014. gada 15. maijs, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2012. gada 19. decembris, *Grattan*, C-310/11, EU:C:2012:822, 35. punkts, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 90. panta priekšteci, proti, Sestās Direktīvas 11. panta C daļas 1. punktu.

47. Visbeidzot, tā kā Direktīvas 2006/112/EK 90. pants ir interpretējams saskaņā ar vienlīdzīgas attieksmes principu, kā tas atspoguļots Hartas 20. pantā, arī šī iemesla dēļ uz uzdoto jautājumu ir jāatbild apstiprinoši. Neatkarīgi no tā, vai ir konkurence starp publisko slimokašu un privāto slimokašu atmaksāto zāļu piegādēm, Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu lietās vienlīdzīga attieksme neizpaužas vienīgi kā nodokļu neitralitātes princips starp konkurējošiem tirgotājiem, bet var tikt pārkāpta ar citiem diskriminācijas veidiem, kas skar tirgotājus, kuri ne vienmēr konkurē viens ar otru, bet kas atrodas citādā ziņā salīdzināmā situācijā [44]. Jāatzīmē, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir noteikts, ka divas atlaides var atšķirties tikai tehniski, pat ja nodokļu uzlikšana saistībā ar PVN ir ievērojami atšķirīga.

48. Ņemot vērā Direktīvas 2006/112 90. pantu un tās mērķi nodrošināt, ka PVN aprēķina bāze ir faktiski saņemtā atlīdzība, kopā ar PVN tiesību principiem un mērķiem [45], es uzskatu, ka PVN nodokļa aprēķins par zāļu piegādi valsts un privātās slimokasēs apdrošinātām personām ir salīdzināmas situācijas, kuras tiek aplūkotas atšķirīgi, kam nav skaidra objektīva pamatojuma [46].

49. Noslēgumā es piekrītu, ka PVN ir netiešs nodoklis par patēriņu, kas uzlikts patērētājam, un ka ar nodokli apliktais uzņēmums "vienkārši" rīkojas kā nodokļa iekasētājs, kas rīkojas valsts vārdā [47]. Līdz ar to es atbalstu uzskatu, ka "citādi nesamierināmu atšķirību gadījumā prasībai par to, ka iekasētā PVN summa ir pareiza proporcija no faktiskās summas, ko rezultātā saņēmis piegādātājs (un kopējā ķēdē no galīgās summas), ir piešķirama lielāka nozīme nekā strukturālām prasībām. Citiem vārdiem, gala rezultāts ir svarīgāks par līdzekļu, kas paredzēti tā sasniegšanai, ieviešanu" [48].

VI. Secinājumi

50. Tāpēc iesaku Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegto jautājumu atbildēt šādi:

Pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (1996. gada 24. oktobra spriedums lietā *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) un ņemot vērā Savienības tiesībās noteikto vienlīdzīgas attieksmes principu, farmācijas uzņēmumam, kas piegādā zāles, ir tiesības samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. pantu, ja:

– tas piegādā šīs zāles aptiekām ar vairumtirgotāju starpniecību,

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

– ārstēšanās izdevumu apdrošinātājs (privāts veselības apdrošināšanas uzņēmums) tās apdrošinātajām personām atmaksā izdevumus par zāļu iegādi un

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

44 Spriedums, 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Zviedrija, C-480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts un tajā minētā judikatūra.

45 Spriedums, 2017. gada 7. marts, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, 42. punkts un tajā minētā judikatūra.

46 Skat. lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

47 Ģenerāladvokātes Julianas Kokotes secinājumi lietā *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:440, 21. punkts un tajā minētā judikatūra.

48 Skat. ģenerāladvokāta Frānsisa Džefrija Džeikobsa secinājumus lietā Komisija/Vācija, C-427/98, EU:C:2001:457, 110. punkts.