

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 6. oktobrī (\*)

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

Lietā C-717/19

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

***Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe***

pret

***Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,***

TIESA (septītā palāta)

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

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [G. Hogan],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe* vērā Sz. Vámosi Nagy, ügyvéd,

– Ungārijas valdības vērā – M. Z. Fehér Miklós un G. Koós, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – J. Jokubauskaitis un L. Havas, pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

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

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

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu:

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

4 Šīs direktīvas 90. pants ir noteikts:

“1. Anulāšanas, atteikuma vai pilnības vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzi].

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

5 Minētās direktīvas 273. pants ir paredzēts:

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

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

#### *Ungārijas tiesības*

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

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

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

7 Šī likuma 77. pantā ir paredzēts:

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

[..]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[..]

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

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

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

[..]

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

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

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

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

[..]

c) l?gumus par finans?juma apjomu;

[..].”

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

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

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

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

### **Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi**

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

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

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

18 To, vai subsid?to z??u sarakst? ir j?iek?auj k?das z?les, *NEAK* izlemj p?c p?rbaudes, kur? ?em v?r? daž?dus aspektus, piem?ram, sabiedr?bas vesel?bas politiku, farmaceitiskos aspektus un izmaksu un efektivit?tes attiec?bu, un p?c tam t? nosaka subs?dijas apm?ru atkar?b? no izplat?t?ja, proti, pamatliet? – *Boehringer Ingelheim*, noteikt?s cenas.

19 Lai *Boehringer Ingelheim* Ung?rijas tirg? izplat?t?s z?les paliktu subsid?tas, t? ar *NEAK* nosl?dza "l?gumus par finans?juma apjomu" laikposmam no 2013. gada 1. oktobra l?dz 2017. gada 31. decembrim. Saska?? ar ?iem l?gumiem *Boehringer Ingelheim* ap??m?s par t?s p?rdoto z??u daudzumu l?gumos noteiktaj? apm?r? samaks?t *NEAK* iemaksas, ko iekas? no apgroz?juma par ?o z??u p?rdošanu. Prec?z?k, iemaksu summa tika izteikta procentos no *NEAK* subs?dijas bruto summas, ?emot v?r? par subsid?to cenu p?rdot?s iepakojuma vien?bas (kast?tes) (iemaksas, kas apr??in?tas saska?? ar sist?mu, kura balst?ta uz cenu par kast?ti), vai ar? da?os l?gumos t? tika noteikta 100 % apm?r?, ja tika p?rsniegta *NEAK* subs?dijas robe?v?rt?ba par attiec?go produktu (iemaksas, kas balst?tas uz robe?v?rt?bu).

20 ?o l?gumu sl?gšana nav likumisks pien?kums, ta?u dod garantiju *Boehringer Ingelheim*, ka *NEAK* subsid?s t?s tirgot?s z?les. ?ie l?gumi ar? ?auj *NEAK* nodrošin?t nep?rtrauktu piek?uvi jaunai un modernai subsid?tai terapijai, vienlaikus garant?jot bud?eta l?dzsvara saglab?šanu.

21 *NEAK* nav izsniegusi nevienu r??inu par *Boehringer Ingelheim* veiktaj?m iemaks?m. Tom?r past?v vair?ki dokumenti, kas *a posteriori* ?auj p?rbaud?t, vai *Boehringer Ingelheim*, pamatojoties uz ?iem l?gumiem, patieš?m ir veikusi maks?jumus *NEAK*.

22 2018. gada 13. novembr? *Boehringer Ingelheim* Ung?rijas nodok?u iest?d?s iesniedza kori??tu PVN deklar?ciju par laikposmu no 2013. gada 1. oktobra l?dz 2017. gada 31. decembrim, piem?rojot 2017. gada Likuma Nr. CL par nodok?u procesa kodeksu 195. pantu. Pamatojoties uz iesp?ju veikt korekcijas, *Boehringer Ingelheim*, atsaucoties uz maks?jumiem, kas tika veikti *NEAK* saska?? ar l?gumiem par finans?juma apjomu, samazin?ja PVN summu, kas bija j?maks? par min?to laikposmu, par 354 687 000 Ung?rijas forintu (HUF) (aptuveni 1 miljons EUR).

23 Ung?rijas pirm? l?me?a nodok?u iest?de noraid?ja *Boehringer Ingelheim* kori??to deklar?ciju un t?tad atteica PVN b?zes samazin?šanu *a posteriori*.

24 *Boehringer Ingelheim* par ?o l?mumu S?dz?bu noda?? iesniedza administrat?vu s?dz?bu. ?? noda?a atst?ja sp?k? negroz?tu pirm? l?me?a nodok?u iest?des l?mumu.

25 S?dz?bu noda?a uzskat?ja, ka *Boehringer Ingelheim* veiktie maks?jumi *NEAK* neatbilst PVN likuma 77. panta 4. punkt? paredz?tajiem nosac?jumiem PVN b?zes samazin?šanai. Proti, S?dz?bu noda?as ieskat?, pirmk?rt, *Boehringer Ingelheim* veiktie maks?jumi nevar tikt uzskat?ti par atmaksu *a posteriori*, kas pieš?irta "rekl?mas nol?k?", jo Gyftv 17. panta 4. punkt? ir aizliegta z??u, kas iek?autas to produktu sarakst?, kurus subsid? no soci?l? nodrošin?juma [bud?eta], tirdzniec?bas rekl?mu. Otrk?rt, *Boehringer Ingelheim* ?os maks?jumus nav pieš??rusi "saska?? ar detaliz?tiem t?s tirdzniec?bas politikas nosac?jumiem", jo saska?? ar l?gumiem maks?jamo iemaksu summu noteica nevis farm?cijas uz??mums, bet gan saska?? ar reglament?jošo dekr?tu to noteica vesel?bas apr?pes speci?listu kol??ija.

26 S?dz?bu noda?a turkl?t nor?d?ja, ka PVN likuma 77. pants attiecas uz visiem PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? uzskait?tajiem nodok?a b?zes samazin?šanas gad?jumiem un ka nav konstat?jams Savien?bas ties?bu p?rk?pums, jo attiec?b? uz š?s direkt?vas normu transpon?šanu valsts ties?bu sist?m? nav pras?ts, ka valsts ties?bu norm?m b?tu j?b?t burtiski identisk?m min?t?s direkt?vas formul?jumam. PVN direkt?v? ir noteikti tikai normat?vie m?r?i, ?aujot valsts likumdev?jam br?vi lemt par to sasniegšanas veidu. S?dz?bu noda?a ar? uzsv?ra,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

36 Tomēr Tiesa vāļ neesot ļmusi par formas nosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai varētu *a posteriori* sāemt PVN bēzes samazinājumu, un šim nolīkam iesniedzamajiem dokumentiem.

37 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (īepriekš – *Fővárosi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, īepriekš – Budapeštas apgabaltiesa, Ungārija) nolīma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [PVN] direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādājādi, ka ar to nav sāderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru atbilstoši līgumam, kas nav obligāti jānosīdz, farmācijas uzņēmumam, kas valsts veselības apdrošināšanas iestādei pārskaita dāu no farmaceitisko produktu noīeta radītā apgrozījuma un kas tādājādi nesaņem pilnu atlīdzību par šiem produktiem, nav tiesību *a posteriori* samazināt PVN bēzi tikai tā īemeslādā, ka maksājumi netiek veikti nedz atbilstoši šā uzņēmuma īepriekš noteiktai tirdzniecības politikai, nedz arī galvenajam mērīim sekmēt pārdošanu?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstīprinoša atbilde, vai [PVN] direktīvas 273. pants ir jāinterpretē tādājādi, ka ar to nav sāderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā piemērojamais, kas nodokļa bēzes *a posteriori* samazināšanu pakārto nosacījumam, ka nodokļu maksātījam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt vīa vārdī izsniegtam rīšinam, kas aplīecina, ka darījums, kas rada tiesības uz atmaksu, ir izpildīts, gadījums, ja ir citi dokumenti, kuri pienācīgi aplīecina darījumu, kas rada tiesības uz nodokļu bēzes *a posteriori* samazinājumu, ka šīs darījums balstās uz *a posteriori* pārbaudīmu informāciju, kas dāāji ir publiska un oficiāla, un ka tas ļauj pareizi iekasēt PVN?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

38 Ar pirmo jautājumu īesniedzātjtiesa bētibā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādājādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurī ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no savas PVN bēzes nevar atskaitīt apgrozījuma no valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidītu zāļu pārdošanas dāu, kuru tas šai iestādei pārskaita



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Par otro jautājumu**

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

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

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

59 Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko daļēbvalstis ņēpus tur noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešēir daļēbvalstīm novērtējuma brīvību, it ēpaši attiecībā uz formalitēēm, kas nodokļa maksātējiem ir jāizpilda attiecēgajās valsts nodokļu iestādēs, lai saēmtu nodokļa bēzes samazinājumu (spriedums, 2020. gada 11. ējēnijs, SCT, Cē146/19, EU:C:2020:464, 35. punkts un tajā minētā ējudikatēra).

60 Tomēr pasākumi, ko daļēbvalstis var ēievēst saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, principā drēkst ēietvert atēpes no noteikumu par PVN bēzi ēievērošanas tikai stingri noteiktās robežās, kas ir vajadzēgas šē ēpašā mēērā sasnēēēšanai. Faktiski tēēm pēc ēiespēējas mazēk ir ēēietekmē PVN direktīvas mēēri un principi, un ēēdz ar to tēēs ir ēēpiemēro tēēdējēdi, lai ēēapdraudētu PVN neitralitēti, kas ir ar Savienēbas tiesību aktiem ēējā ēomē ēievēstēs kopēējs PVN sistēmas pamatprincēps (spriedums, 2012. gada 26. ēanvēris, *Kraft Foods Polska*, Cē588/10, EU:C:2012:40, 28. punkts).

61 Tēēdēē ir svarēgi, lai ēformalitētes, kas nodokļa maksātējiem ir jāizpilda nodokļu iestādēs, lai

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

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

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

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

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

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

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

67 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (sept?t? pal?ta) nospriež:

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

kārtību, un ka šie maksājumi nav tikuši veikti reklāmas nolūkā.

2) Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kurā pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājums *a posteriori* ir pakārtots nosacījumam, ka nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt vietai, kurā izrakstītam rēķinam, kas apliecina darījuma, kurš dod tiesības uz minēto atmaksu, izpildi, pat ja šāds rēķins nav ticis izsniegts un ja šā darījuma izpildi var pierādīt ar citiem līdzekļiem.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – ungāru.