

62016CC0462

ENERĢĻADVOKĀTA JEVĢENIJA TANĒVA [EVĢENI 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 nolikumu)

Pievienotās vārtības nodoklis – Zēnu piegāde, ko ražotājs veic mazumtirdzniecībā ar vairumtirdzniecību – Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopā pievienotās vārtības nodokļa sistēmu 73. un 90. pants – Nodokļa bāze – Likuma noteiktais ražotāja pienākums piešķirt atlaidi, kas piesaistīta pārdošanas cenai – Dalībvalsts nodokļu iestāde, kas uzskata atlaidi par cenas samazinājumu attiecībā uz piegādēm, kuras veiktas, iesaistot likuma paredzētās (valsts) slimokases, nevis privātās slimokases – Liet. C-317/94 Elida Gibbs izstrādātie principi – Vienlīdzīgās attieksmes princips

I. Ievads

1.

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (turpmāk tekstā – “Boehringer”) ir zēnu ražotājs piegādes ķēdes virsotnē, kuram saskaņā ar Vācijas normatīvajiem aktiem ir pienākums pāc veiktās piegādes piešķirt cenas atlaidi, kas ir piesaistīta tās preču cenai. Pamatlietā ir jānosaka, vai ar Savienības tiesību m 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 zēnu 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 nolikumu, un tas prasa interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopā pievienotās vārtības 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 piešķir šo produktam galapatērētājam tajā pašā piegādes ķēdē, izmantojot piekūvi sistēmā, kurā pārdzājis samaksas vietā iesniedza kuponus, samazina nodokļa bāzi attiecībā uz PVN par šo uzņēmuma piegādi, lai gan nebija lūgumiskās saistības starp šo uzņēmumu un galapatērētāju.

3.

Kā norāda valsts iesniedzējtiesa, valsts slimokases ir galapatērētāji Boehringer zēnu piegādes ķēdē, bet privātās slimokases – nav. Vai šā atšķirība pamato dalībvalsts nodokļu iestādes

atteikumu samazināt nodokļa bāzi attiecībā uz piedāvājuma piegādes veidu?

4.

Es esmu secinājis, ka tas nepamato.

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:

“Anulāšanas, atteikuma vai pilnības vai daļas 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 saska?? ar Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Sociāl? nodrošinājuma tiesību kodeksa piektais s?jums, turpmāk tekst? – “SGB V”) 2. panta 1. punkta pirmo teikumu apdrošin?taj?m person?m nodrošina likum? paredz?tos pakalpojumus. Saska?? ar SGB V 2. panta 2. punkta pirmo teikumu apdrošin?t?s personas pakalpojumus sa?em b?t?b? k? pakalpojumus nat?r?. Saska?? ar SGB V 2. panta 2. punkta trešo teikumu par pakalpojumu sniegšanu nat?r? (valsts) slimokas?m ir j?nosl?dz l?gumi ar pakalpojumu sniedz?jiem, piem?ram, ar aptiek?m. Saska?? ar SGB V 129. pantu starp publisko slimokasu feder?ciju un valsts aptieku feder?ciju ir j?nosl?dz pamatl?gums par z??u pieg?di.

10.

Valsts slimokases saska?? ar SGB V 130.a panta 1. punkta pirmo l?dz ceturto teikumu sa?em no aptiek?m par z?l?m, kas p?rdotas uz to r??ina, atlaidi 7 % apm?r? no farm?cijas uz??muma p?rdošanas cenas bez PVN. T?diem farm?cijas uz??mumiem k? Boehringer ir j?kompens? aptiek?m š? atlaide.

11.

Cit?s SGB V 130.a panta tiesību norm?s ir reglament?ts samaksas termi?š, k? ar? atlaides apm?rs ?pašos gad?jumos.

12.

Savuk?rt priv?ti apdrošin?tas personas pašas aptiek?s maks? par Boehringer z?l?m un l?dz priv?taj?m slimokas?m, kur?s t?s ir apdrošin?tas, kompens?t izdevumus.

13.

Tom?r attiec?b? uz recepšu medikamentiem saska?? ar 2010. gada 22. decembra Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (Likums par z?l?m piem?rojam?m atlaid?m, turpmāk tekst? – “AMRabG”) 1. pantu t?diem farm?cijas uz??mumiem k? Boehringer ir j?pieš?ir atlaides priv?t?m slimokas?m gad?jumos, kad slimokases piln?gi vai da??ji kompens? priv?ti apdrošin?t?m person?m recepšu medikamentus. Atlaide, ko priv?taj?m slimokas?m pieš?ir t?di uz??mumi k? Boehringer, ir raksturota l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu k? t?da, ko pieš?ir atbilstoši kompens?cijas likmei un saska?? ar SGB V 130.a panta 1., 1.a, 2., 3., 3.a un 3.b punktu paredz?taj?m likm?m.

14.

Atbilstoši Bundefinanzhof (Federāl? finanšu tiesa) judikat?rai nodok?a b?zi apgroz?juma nodoklim samazina par atlaid?m, ko t?di uz??mumi k? Boehringer pieš?ir aptiek?m un vairumtirgot?jiem attiec?b? uz valsts slimokas?m.

III. Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

15.

Boehringer ir farm?cijas uz??mums, kas ražo z?les un pieg?d? šos ar nodokli apliekamos produktus aptiek?m ar vairumtirgot?ju starpniec?bu. Uz??mums t? r?koj?s 2011. gad?, uz kuru attiecas š? lieta.

16.

V?cij? aptiekas nodod Boehringer z?les person?m, kuras ir apdrošin?tas likum? noteiktaj? (valsts)

slimokas?, pamatojoties uz pamatlīgumu ar publisko slimokasu federāciju. Aptiekas valsts slimokas?m piegādā zāles, un aptiekas tās nodod slimokas?s apdrošinātām personām. Aptiekas slimokas?m 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. Pretējā valsts slimokas?m, privātās slimokases pašas nav zāļu pirctājas, bet gan tikai atlīdzina apdrošinātājam personām izmaksas, kas tām rodas, nopērkot zāles. Tādēļ 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, nelīdz atlīdzinājumu, Boehringer saskaņā ar AMRabG 1. pantu, skatītu kopā ar SGB V 130.a pantu nepiešķir atlaidi (4).

18.

2011. gadā Boehringer piešķīra prasītājam atlaidi veselības apdrošinātājiem un tomēr ??ma tos vērā savā apgrozījuma nodokļa deklarācijā kā bāzes izmaiņas, aprēķinot zāļu piegādes zāļu tirgotājiem. Pašas apgrozījuma nodokļa revīzijas rezultātā dalībvalsts nodokļu iestāde pieņēma grozījumu paziņojumu par apgrozījuma nodokli, kurā šīs atlaides netika ņemtas vērā kā tādā, 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 pāc pārdomas piešķirto atlaidi privātājam slimokas?m tādēļ, 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 Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa) nolēmumu.

20.

Bundesfinanzhof (Federālā finanšu tiesa) piektajā palāta uzdeva šādu prejudiciālu jautājumu.

“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 tiesības noteikto vienlīdzības attieksmes principu, ir tiesības samazināt nodokļa bāzi saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112 par kopājo 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,

—
?rst?šan?s izdevumu apdrošin?t?js (priv?ts vesel?bas apdrošin?šanas uz??mums) t?
apdrošin?taj?m person?m atmaks? izdevumus par z??u ieg?di un

—
farm?cijas uz??mumam, pamatojoties uz likuma tiesisko regul?jumu, ir pien?kums priv?t?s
vesel?bas apdrošin?šanas uz??mumam samaks?t “atlaidi”?

21.

Ties? rakstveida apsv?rumus iesniedza Boehringer, V?cijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas un
Eiropas Komisija. Tiesas s?de nav notikusi.

IV. Argumentu kopsavilkums

A. Boehringer un Komisija

22.

Boehringer un Komisija nor?da uz vienl?dz?gas attieksmes principa p?rk?pumu (Boehringer it
?paši pamatojas uz Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 20. pantu), kam nav objekt?va
attaisnojuma.

23.

Neatkar?gi no t? Boehringer apgalvo, ka t?ds pats rezult?ts izriet no Direkt?vas 2006/112 73.
panta, to interpret?jot saist?b? ar Tiesas spriedumu liet? Glawe (5). Šaj? liet? Tiesa ir
nospriedusi, ka sp??u autom?tu gad?jum?, kas atbilstoši oblig?taj?m likum? noteiktaj?m
pras?b?m ir uzst?d?ti t?, ka tie izmaks? laimestus vismaz aptuveni 60 % apm?r? no iemaks?taj?m
likm?m, uz??m?ja faktiski sa?emt? atl?dz?ba saska?? ar Direkt?vas 2006/112 73. panta
priekštec? (6) par sp??u autom?tu uzst?d?šanu ir tikai proporcion?la da?a no likm?m, ko
uz??m?js faktiski var patur?t sev (7).

24.

Boehringer gad?jum? tas noz?m?, ka t?pat j??em v?r? atlaide, ko Boehringer pieš??ra priv?t?m
slimokas?m, jo atlaides lielums ir iepriekš zin?ms un noteikts, un ka Boehringer ir pien?kums
saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem atl?dzin?t priv?t?m slimokas?m noteiktu da?u no t? z??u
p?rdošanas cenas.

25.

Boehringer un Komisija ar? pamatojas uz Direkt?vas 2006/112 90. pantu, k? tas interpret?ts liet?
Elida Gibbs, un atsp?ko argumentus, ko rakstveida apsv?rumos izteikušas V?cija un Apvienot?
Karaliste par to, ka spriedum? liet? Elida Gibbs un tam sekojošajos spriedumos t?d?s liet?s k?
Ibero Tours (8) (analiz?ti t?l?k 35.–39. punkt?) ir atbalst?ts priekšlikums, ka maks?jumus, kas
p?rskait?ti ?rpus pieg?des ??des esošam uz??mumam, t?dam k? priv?tai slimokasei, nevar
uzskat?t par cenas samazin?jumu p?c tam, kad notikusi pieg?de atbilstoši Direkt?vas 2006/112
90. pantam.

26.

Boehringer un Komisija uzskata, ka uz??mumam, kas pied?v? cenas atlaidi galapat?r?t?jam, nevajag b?t v?rt?bas ??des s?kum?. Galvenais faktors, nosakot nodok?a b?zi, ir summa, ko faktiski sa??mis pieg?d?t?js, nevis tas, ko labuma guv?js ir samaks?jis par pieg?di (9). Abi atsaucas uz nodok?u neitralit?tes principu (10). Komisija atz?m?, ka no ekonomikas viedok?a nav atš?ir?bas starp priv?tas un valsts slimokases st?vokli.

27.

Komisija nor?da, ka V?cijas ties?bu aktu par cenas samazin?jumu z?l?m m?r?is ir nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi starp valsts un priv?t?m slimokas?m (11). Komisija nor?da, ka tas noteikti attiecas ar? uz PVN.

B. V?cija un Apvienot? Karaliste

28.

K? jau min?ju, gan V?cija, gan Apvienot? Karaliste uzskata, ka secin?jums liet? Elida Gibbs par to, ka ir j?b?t l?gumisk?m attiec?b?m starp galapat?r?t?ju un ar nodokli apliekamo personu, lai cenas atlaides, ko p?d?j? sniegusi pirmajai, var?tu tikt ?emtas v?r?, apr??inot nodok?a b?zi, ir atkar?gs no t?, kas ar nodokli apliekam? persona ir dar?jumu ??d?, kura nosl?dzas ar galapat?r?t?ju. V?cija un Apvienot? Karaliste apgalvo, ka š? anal?ze pamatojas uz nol?mumu liet? Ibero Tours (apl?kot? t?l?k 35.–39. punkt?) (12), un Apvienot? Karaliste t?l?k nor?da, ka lietas Elida Gibbs principi ir v?lreiz apstiprin?ti liet? Komisija/V?cijas Federat?v? Republika (13).

29.

V?cija un Apvienot? Karaliste atg?dina, ka atl?dz?ba ir tikai tad, ja ir tieša saikne starp pieg?d?taj?m prec?m un sa?emto atl?dz?bu (14), un ka š?das saiknes nav starp Boehringer un priv?t?m slimokas?m. Direkt?vas 2006/112 73. pants ir tulkojams saska?? ar pamatprincipu, ka PVN sist?mas m?r?is ir aplikt ar nodokli tikai galapat?r?t?ju (15). Nodok?a b?z? ietilpst atl?dz?ba, kuru faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js, nevis summa, ko apr??ina saska?? ar objekt?viem krit?rijiem (16). V?cija nor?da, ka atbilstoši Tiesas judikat?rai noteicošais faktors attiec?b? uz atl?dz?bu ir l?guma esam?ba starp pus?m par abpus?ju izpild?jumu, par kuru sa?emt? samaksa ir patiesa un efekt?va v?rt?ba par citai personai pieg?d?taj?m prec?m (17). T?p?c Boehringer sa?emt? atl?dz?ba par pieg?d?m priv?ti apdrošin?t?m person?m paliek summa, ko t? sa??ma no pirm? pirc?ja pieg?des ??d?, t?s klienta aptiek?m vai vairumtirgot?jiem, k? tas ir konkr?taj? gad?jum?.

30.

Apvienot? Karaliste papildus nor?da, ka Boehringer maks?jumus saska?? ar Direkt?vas 2006/112 73. pantu (18) nevar uzskat?t par subs?dij?m un ka Direkt?vas 2006/112 90. pants nav piem?rojams situ?cij?m, kad valsts ties?bu aktos ir noteikts, ka pieg?d?t?jam ir j?maks? iemaksa, atl?dz?ba vai nodeva (piem?ram, lai pal?dz?tu atbalst?t vesel?bas apr?pes priv?tu nodrošin?šanu). Apvienot? Karaliste apgalvo, ka priv?tas slimokases nav pat?r?t?ji vai treš?s personas. V?cija papildus nor?da, ka Direkt?vas 2006/112 79. panta b) punktam, atbilstoši kuram no ar nodokli apliekam?s summas tiek izsl?gtas cenu atlaides un rabati pat?r?t?jam, ko tas ieg?st dar?juma veikšanas laik?, nav noz?mes pamatliet?, un t?l?k nor?da, ka pamatliesa ir l?dz?ga str?diem, kuros Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?a b?ze, par pirkumu maks?jot ar kred?tkarti, ir pilna pirkuma maksa, ja nodok?a maks?t?js sa?em no kred?tkartes izsniedz?ja par pirkuma maksu maz?ku summu, ?emot v?r? atl?dz?bu par kred?tkartes pakalpojumu (19).

31.

Attiecībā uz vienlīdzīgas attieksmes un nodokļu neitralitātes iespējamo pārkāpumu Vācijas un Apvienotā Karaliste uzskata, ka atlaide, ko Boehringer piešķir aptiekām (un noteiktos gadījumos – vairumtirgotājiem), piegādājot zāles ar valsts slimokašu starpniecību, nav salīdzināma ar atlaidēm, ko Boehringer izmaksā privātm slimokas (20). Vācijas papildus norāda, ka nav konkurences izkropošanas riska; zāles, ko personām piegādā ar valsts slimokas 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 likumdevāja 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 attēstības lietā Elida Gibbs būtība ir atzinums, 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 privātm slimokas, kurām tai saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem ir pienākums nodrošināt pārdošanas atlaidi, kas piesaistīta cenai, pamatliet ar? ir nebūtisks, piemērojot Direktīvas 2006/112 90. pantu.

35.

Papildus minētajam es nevaru atrast Tiesas nolūmā lietā Ibero Tours (23) nevienu tiešu vai no netiešām norādītu secinājumu, ka lietas Elida Gibbs noteikums ir piemērojams tikai tad, kad atlaides saņēmājs ir galapatērētājs piegādes ??dēļ, kas saskaņā ar nodokli apliekamo personu, kura piešķir atlaidi. Tiesa ir atzinusi, ka lietas Elida Gibbs nolūmā nav norādīts, 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).

36.

Ibero Tours, ar nodokli apliekama persona taj? liet?, bija ce?ojumu a?ents, kas sniedza pakalpojumus k? starpnieks starp ce?ojumu r?kot?jiem un ce?ojumu r?kot?ju klientiem (turpm?k tekst? – “ce?ot?ji”). Pret?ji izskat?majai lietai, kur? ir pieg?des ??de, taj? liet? bija viena pieg?de. Ibero Tours sa??ma komisiju no ce?ojumu r?kot?jiem par saviem starpnieka pakalpojumiem saist?b? ar šo vien?go pieg?di, un da??ji izmantoja šo komisiju, lai efekt?vi subsid?tu ce?ot?jus, t?, ka summa, ko sa??ma ce?ojumu r?kot?js, bija liel?ka nek? t?, ko samaks?ja ce?ot?ji. Ibero Tours, pamatojoties uz lietu Elida Gibbs, nor?d?ja, ka cenas atlaide, ko tas pieš??ra ce?ot?jiem, ir j?atskaita no komisijas, ko Ibero Tours sa??ma no ce?ojumu r?kot?jiem, lai apr??in?tu nodok?a b?zi par Ibero Tours dar?jumiem.

37.

B?t?b? Ibero Tours pras?ba tika noraid?ta, jo Tiesa atzina, ka tas ir starpnieks tikai vienam dar?jumam, nevis dar?jumu ??des posms starp ce?ojumu r?kot?ju un t? klientiem. Tiesa nor?d?ja liet? Ibero Tours, ka atl?dz?bu, ko liet? Elida Gibbs sa??ma ar nodokli apliekama persona pieg?des ??des s?kum?, faktiski samazin?ja atlaide, ko t? tieši pieš??ra galapat?r?t?jam, izmantojot kuponu sh?mu (26), kam?r Ibero Tours bija pien?kums maks?t ce?ojumu r?kot?jam noteikto atl?dz?bu par t? ce?ojumu pakalpojumiem neatkar?gi no t?, vai Ibero Tours ir pieš??ris k?du atlaidi ce?ot?jiem (27). T?pat ar? tas neietekm?ja Ibero Tours, sa?emot atl?dz?bu par starpniec?bas pakalpojumiem. Attiec?gi saska?? ar Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunktu (tagad – Direkt?vas 2006/112 73. pants) š?da cenas atlaide nav pamats nodok?a b?zes samazin?šanai nedz pamata dar?jumam, nedz ce?ojumu a?enta nodrošin?tajam pakalpojumu sniegšanas dar?jumam (28).

38.

T?p?c es uztveru atsauci spriedum? liet? Ibero Tours uz ce?ojuma r?kot?jiem, kas “neatrodas dar?jumu ??des s?kum?, jo tie sniedza savus pakalpojumus tieši galapat?r?t?jiem”, tikai k? t?du, kas pasv?t?ro faktu, ka taj? liet? Ibero Tours sniedza tikai starpnieka pakalpojumu šim vienam dar?jumam (29). Ac?mredzami, ka Boehringer neatrodas t?d? paš? situ?cij?.

39.

Turkl?t ne nodok?u maks?t?js liet? Elida Gibbs, ne Ibero Tours nepieš??ra cenas atlaides t?d??, ka likumdev?js tiem b?tu noteicis pien?kumu t? r?koties, un turkl?t t?s bija piesaist?tas pieg?des cenai. Turpretim no lietas materi?liem izriet, ka t?, š?iet, ir Boehringer gad?jum?.

40.

T?p?c es uzskatu, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru Boehringer nevar?ja “br?vi r?koties ar vis?m sa?emtaj?m” pirkuma maks?m, ko tas sa??ma, pirmo reizi p?rdodot savus produktus aptiek?m vai vairumtirgot?jiem (30). Lab?kaj? gad?jum? Boehringer ir “vienk?rši pagaidu glab?t?js” (31) sa?emt?s summas da?ai, kuru tam v?l?k ir pien?kums samaks?t publisk?m un priv?t?m slimokas?m k? atlaidi un kura turkl?t ir piesaist?ta pieg?d?to z??u cenai.

41.

Tiesa izdar?ja š?da veida secin?jumu liet? International Bingo Technology likumdev?ja iejaukšan?s kontekst? par summu, kas izmaks?jama k? laimests bingo k?ršu sp?l? (32). Tiesa nosprieda, ka, "t? k? karšu p?rdošanas cenas da?a, kas izmaks?jama laimestos sp?l?t?jiem, ir noteikta iepriekš un ir oblig?ta, t? nevar tikt uzskat?ta par da?u no atl?dz?bas, ko sp?les organiz?t?js sa?em par t? sniegtajiem pakalpojumiem" (33).

42.

T? k? gan PVN direkt?vas 73. pants, gan 90. pants attiecas uz "nodok?a b?zi" veidojošajiem elementiem, es nesaskatu nevienu iemeslu, k?p?c nol?mumi, kas pie?emti saist?b? ar "atl?dz?bas" j?dzienu saska?? ar 73. pantu liet? International Bingo Technology, nevar?tu tikt piem?roti j?dziena "vai ar?, ja cenu samazina" atbilstoši 90. pantam (34) interpret?cijai. T?pat ar?, es piebilstu, nerodas jaut?jums par to, vai Boehringer izdara maks?jumus priv?t?m slimokas?m k? atl?dz?bas par savas veida pakalpojumiem (35). Tas piln?gi noteikti t? nav.

43.

Man zin?ms, ka Tiesa ir nor?d?jusi, ka "nav iesp?jams izdar?t visp?r?gus secin?jumus" no azartsp??u dar?jumu aplikšanas ar nodok?iem, lai tos piem?rotu parastai nodok?u uzlikšanai pre?u pieg?d?m (36). Tom?r es neuzskatu, ka š?s piez?mes attiecas uz apst?k?iem, kuros dal?bvalsts likumdošana iesaist?s, lai piespiestu nodok?u maks?t?ju samazin?t cenu, ko tas nosl?gum? sa?ems par pieg?di, sam?r? ar š?s pieg?des cenu, izdarot oblig?tus maks?jumus vai nu galapat?r?t?jam, vai trešajai personai. Tiesa liet? Town and County Factors ir atzinusi, ka pilna ieejas maksas samaksa, ko sa??mis organiz?t?js vai konkurss, kad organiz?t?js ir nol?mis izmaks?t laimestu, ir nodok?a b?ze šim konkursam, da??ji t?p?c, ka nebija oblig?tu normat?vo noteikumu par to, ka b?tu j?izmaks? noteikts procents no sp?l?t?ju likm?m (37).

44.

Dr?z?k priv?ti apdrošin?tu personu k? galapat?r?t?ju pieg?des ??d? nek? to priv?to slimokašu izraudz?šanas var uzskat?t par juridisku fikciju, it ?paši tad, kad PVN, ko š?s personas ir samaks?jušas aptiek?m, t?m tiek atmaks?ts da??ji k? atlaide, ko t?m pieš?ir priv?tas slimokases. Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka "ekonomisk?s un komerci??s situ?cijas ?emšana v?r? ir uzskat?ma par pamatkrit?riju kop?j?s PVN sist?mas piem?rošanai" (38).

45.

T?d?j?di maks?jumus, kas veikti pirkuma br?d?, var uzskat?t par treš?s personas veiktu atl?dz?bu atbilstoši Direkt?vas 2006/112 73. pantam, ja š?s treš?s personas sa?em kompens?ciju no priv?t?m slimokas?m, un saska?? ar V?cijas ties?bu aktiem Boehringer rodas pien?kums pieš?irt AMRabG 1. pant? noteikto atlaidi. Pamatojoties uz šo anal?zi, priv?ta slimokase var tikt uzskat?ta par Boehringer k? nodok?u maks?t?ja pieg?des galapat?r?t?ju, t?p?c PVN summa, kas nodok?u iest?dei j?sa?em, tieši atbild?s PVN summai, kas deklar?ta r??in? un ko galapat?r?t?js ir samaks?jis (39). Fakts, ka priv?ta slimokase tieši neg?st labumu no Boehringer pieg?d?taj?m z?l?m, nep?rrauj tiešo saikni starp š?du pre?u pieg?di un sa?emto atl?dz?bu (40).

46.

Manis atbalst?t? pieeja ?aus izvair?ties no situ?cijas, kur? nodok?u iest?de ietur?tu summu, kas p?rsniegtu nodokli, ko samaks?jusi Boehringer (41). Turkl?t t? iev?ro PVN pamatprincipu par to, ka apr??ina pamat? ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba (42), kas Direkt?vas 2006/112/EK 90. panta izpratn? k??st par pras?bu samazin?t nodok?a b?zi vienm?r, ja p?c tam, kad dar?jums ir nosl?gts,

ar nodokli apliekam? persona nav sa??musi visu atl?dz?bu vai t?s da?u (43).

47.

Visbeidzot, t? k? Direkt?vas 2006/112/EK 90. pants ir interpret?jams saska?? ar vienl?dz?gas attieksmes principu, k? tas atspogu?ots Hartas 20. pant?, ar? ?? iemesla d?? uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši. Neatkar?gi no t?, vai ir konkurence starp publisko slimokašu un priv?to slimokašu atmaks?to z??u pieg?d?m, Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?u liet?s vienl?dz?ga attieksme neizpaužas vien?gi k? nodok?u neitralit?tes princips starp konkur?jošiem tirgot?jiem, bet var tikt p?rk?pta ar citiem diskrimin?cijas veidiem, kas skar tirgot?jus, kuri ne vienm?r konkur? viens ar otru, bet kas atrodas cit?d? zi?? sal?dzin?m? situ?cij? (44). J?atz?m?, ka l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir noteikts, ka divas atlaides var atš?irties tikai tehniski, pat ja nodok?u uzlikšana saist?b? ar PVN ir iev?rojami atš?ir?ga.

48.

?emot v?r? Direkt?vas 2006/112 90. pantu un t?s m?r?i nodrošin?t, ka PVN apr??ina b?ze ir faktiski sa?emt? atl?dz?ba, kop? ar PVN ties?bu principiem un m?r?iem (45), es uzskatu, ka PVN nodok?a apr??ins par z??u pieg?di valsts un priv?t?s slimokas?s apdrošin?t?m person?m ir sal?dzin?mas situ?cijas, kuras tiek apl?kotas atš?ir?gi, kam nav skaidra objekt?va pamatojuma (46).

49.

Nosl?gum? es piekr?tu, ka PVN ir netiešs nodoklis par pat?ri?u, kas uzlikts pat?r?t?jam, un ka ar nodokli apliktais uz??mums "vienk?rši" r?kojas k? nodok?a iekas?t?js, kas r?kojas valsts v?rd? (47). L?dz ar to es atbalstu uzskatu, ka "cit?di nesamierin?mu atš?ir?bu gad?jum? pras?bai par to, ka iekas?t? PVN summa ir pareiza proporcija no faktisk?s summas, ko rezult?t? sa??mis pieg?d?t?js (un kop?j? ??d? no gal?g?s summas), ir pieš?irama liel?ka noz?me nek? struktur?l?m pras?b?m. Citiem v?rdiem, gala rezult?ts ir svar?g?ks par l?dzek?u, kas paredz?ti t? sasniegšanai, ieviešanu" (48).

VI. Secin?jumi

50.

T?p?c iesaku Tiesai uz Bundesfinanzhof (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) iesniegto jaut?jumu atbild?t š?di:

Pamatojoties uz Eiropas Savien?bas Tiesas judikat?ru (1996. gada 24. oktobra spriedums liet? Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, 28. un 31. punkts) un ?emot v?r? Savien?bas ties?b?s noteikto vienl?dz?gas attieksmes principu, farm?cijas uz??mumam, kas pieg?d? z?les, ir ties?bas samazin?t nodok?a b?zi saska?? ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112 par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. pantu, ja:

—

tas pieg?d? š?s z?les aptiek?m ar vairumtirgot?ju starpniec?bu,

—

aptiekas ar nodokli apliekam? veid? šos produktus p?rdod priv?ti apdrošin?t?m person?m

—

īrstīšanas izdevumu apdrošinātīs (privīts veselības apdrošināšanas uzņēmums) tīs apdrošinātājam personām atmaksāt izdevumus par zīu iegādi un

—

farmācijas uzņēmumam, pamatojoties uz likuma tiesisko regulējumu, ir pienākums privīts veselības apdrošināšanas uzņēmumam samaksāt “atlaidi”.

(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”.

(4) Saskaņā ar Vācijas rakstveida atbildēm.

(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 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa 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 šo pašu 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. Pēc tam minējot 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.

(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 minēto judikatūru.

(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, V?cija cit? spriedumu, 2013. gada 7. novembris, Tulic? un Plavo?in, C?249/12, EU:C:2013:722, 34. punkts.

(16) Turpat, 33. punkts.

(17) V?cija pamatojas uz spriedumu, 2001. gada 15. maijs, Primbrack, C?34/99, EU:C:2001:271, 25. punkts.

(18) Apvienot? Karaliste pamatojas uz spriedumu, 2011. gada 22. novembris, Office des produits wallons, C?184/00, EU:C:2001:629, 18. punkts.

(19) V?cija 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) V?cija atsaucas tostarp uz spriedumiem, 2008. gada 10. apr?lis, Marks & Spencer, C?309/06, EU:C:2008:211, 49. punkts; 2012. gada 19. j?lijs, Lietuvas gele?inkeliai, 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) Apvienot? Karaliste, pamatojot šo argumentu, cit? 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. ?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [Juliane Kokott] secin?jums liet? Grattan, C?310/11, EU:C:2012:568, 32. punkts, kur? ?ener?ladvok?te nor?d?ja, ka "liet? Elida Gibbs Tiesa gan pirmo reizi ir atzinusi, ka summas, kurai uzliek nodokli, samazin?šana zin?mos apst?k?os ir j?pie?em ar? tad, ja l?gum? noteikt? atl?dz?ba visp?r nemain?s". J?nor?da ar?, k? ir nor?d?ts Boehringer rakstveida apsv?rumos, ka Tiesa nav iebildusi pret b?tisku argumentu, ko izteicis ?ener?ladvok?ts Melhior Vatel? [Melchior Wathelet] secin?jumus liet? Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2013:502, 29. punkts. ?ener?ladvok?ts Melhior Vatel? nor?d?ja, ka "ar? tad, ja Tiesa nodok?u maks?t?ju ir uzskat?jusi par "pirmo posmu darb?bu ??d?", te runa ir par atsauci uz faktiem iepriek? min?taj? spriedum? liet? Elida Gibbs, kur? ra?ot?js, kur? pied?v? atlaidi galapat?rt?jiem, atrodas v?rt?bas ??des s?kum?, nevis par iepriek?ja nosac?juma noteik?šanu, lai var?tu sa?emt nodok?a b?zes samazin?jumu".

(23) Spriedums, 2014. gada 16. janv?ris, 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.

(26) Tiesas spriedums, 2014. gada 16. janv?ris, 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. j?lijs, International Bingo Technology, C?377/11,

EU:C:2012:503, 31. punkts. Skat. ar? 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. j?lijs, International Bingo Technology, C?377/11, EU:C:2012:503, 19. punkts. Šo ierosin?jumu šaj? liet? izteica valsts iesniedz?jtiesa.

(32) Tiesa izdar?ja šo secin?jumu no Direkt?vas 2006/112 73. panta priekšte?a, proti, Sest?s Direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkta.

(33) Spriedums, 2012. gada 19. j?lijs, International Bingo Technology, C?377/11, EU:C:2012:503, 28. punkts.

(34) Atz?m?šu ar?, ka Boehringer izmaks?t?s atlaides nav to izdevumu lok?, kas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 79. pantam ir izsl?gti no nodok?a b?zes apr??ina.

(35) T? notiek tad, kad kred?tkaršu pakalpojumu sniedz?ji iejaucas mazumtirdzniec?b? starp pat?r?t?jiem un veikaliem. Skat., piem?ram, 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. ar? ?ener?ladvok?tes Krist?nes Štiksas-Haklas [Christine Stix-Hackl] secin?jumus liet? Town and County Factors, C?498/99, EU:C:2001:494, 74. punkts. ?ener?ladvok?ts Fr?nsiss Džefrijs Džeikobss [Francis Geoffrey Jacobs] secin?jumus liet? Glawe, C?38/93, EU:C:1994:81, 16. punkts, nor?d?ja, ka “azartsp??u dar?jumi ir nepiem?roti pievienot?s v?rt?bas nodoklim.”

(37) Spriedums, 2002. gada 17. septembris, Town and County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, 30. punkts. Skat. ar? ?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes secin?jumus liet? 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. j?lijs, Koninklijke Ahold, C?484/06, EU:C:2008:394, 36. punkts, cit?jot sprieduma Elida Gibbs 24. punktu.

(40) P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2014. gada 27. marts, Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:815, 35. punkts.

(41) Piem?ram, spriedumi, 2012. gada 26. janv?ris, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra, un 2013. gada 7. novembris, C?249/12 un C?250/12, Tulic? un Plavo?in, EU:C:2013:722, 36. punkts.

(42) Mans izc?lums. Skat. spriedumu, 2012. gada 26. janv?ris, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(43) Skat. spriedumus, 2014. gada 15. maijs, Almos Agrákülkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra, un 2012. gada 19. decembris, Grattan, C?310/11, EU:C:2012:822, 35. punkts, attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 90. panta priekšteci, proti, Sest?s Direkt?vas 11. panta C da?as 1. punktu.

(44) Spriedums, 2013. gada 25. apr?lis, Komisija/Zviedrija, C?480/10, EU:C:2013:263, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

(45) Spriedums, 2017. gada 7. marts, RPO, C?390/15, EU:C:2017:174, 42. punkts un taj? min?t?

judikatūra.

(46) Skat. līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu.

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

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