



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2021. gada 6. oktobrī\*

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

Lietā C-717/19

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 reģistrēts 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. Švirebs [*P. G. Xuereb*] (referents) un I. Ziemele,

ģenerālvokāts: Dž. Hogans [*G. Hogan*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe* vārdā Sz. Vámosi-Nagy, *ügyvéd*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér Miklós* un *G. Koós*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *L. Havas*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums 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 Sūdzību nodaļa, Ungārija; turpmāk tekstā – “Sūdzību nodaļa”) par lēmumu, ar kuru šī pēdējā minētā iestāde atteicās 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 Šis direktīvas 90. pantā ir noteikts:  
“1. Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzi].  
2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”
- 5 Minētās direktīvas 273. pantā ir paredzēts:  
“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu 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. pantā 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 Šā likuma 77. pantā ir paredzēts:

“1. Preču piegādes, pakalpojumu sniegšanas vai preču iegādes Savienības iekšienē gadījumā līguma grozījumi vai izbeigšana – tostarp līguma nepastāvēšana vai tā 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 savā tirdzniecības politikā paredzētajiem nosacījumiem reklāmas nolūkā atmaksā kādu naudas summu personai – neatkarīgi no tā, vai tai ir nodokļa maksātāja statuss –, kas no minētā nodokļa maksātāja nav tieši iegādājusies 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 apliecina, 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 pārskaitījuma vai skaidras naudas maksājuma veikšanu, kas nepārprotami apliecina, ka nodokļa maksātājs, kurš veic atmaksu, ir atmaksājis savā tirdzniecības politikā noteikto summu personai, kurai ir tiesības to saņemt.
4. Apliecinājumā, 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 tiesībām uz atskaitījumu saistībā 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 nodokļa maksātājs ir iesniedzis koriģētu deklarāciju – apgalvojot tikai to, ka tiesību norma par nodokļa uzlikšanu ir pretrunā pamatlikumam vai vispārsaistošam Eiropas Savienības tiesību aktam vai arī pašvaldību noteikumu gadījumā jebkurai citai tiesību normai –, nodokļu administrācija pieņem lēmumu piecpadsmit dienu laikā no koriģētās deklarācijas iesniegšanas dienas, neveicot pārbaudi, ar nosacījumu, ka tās iesniegšanas brīdī Konstitucionālās tiesas, *Kúria* (Augstākā tiesa, Ungārija) vai Eiropas Savienības Tiesas nolēmums par šo jautājumu vēl nav ticis pasludināts vai arī ja minētā koriģētā deklarācija neatbilst pasludinātā nolēmuma 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 vispārīgiem noteikumiem attiecībā uz zāļu un medicīnas palīgīdzekļu uzticamu un ekonomiski pamatotu piegādi un zāļu izplatīšanu; turpmāk tekstā – “*Gyftv*”) 17. panta 4. punktā ir noteikts:
- “Ir aizliegts reklamēt zāles un preparātus, ko var izsniegt tikai pret ārsta recepti aptiekās vai kas ir iekļauti to produktu sarakstā, attiecībā uz kuriem var piešķirt sociālā nodrošinājuma subsīdijas, kā arī pret recepti izsniedzamos medicīniskos piederumus, kuri var tikt segti no sociālā nodrošinājuma [budžeta].”
- 11 *Gyftv* 26. panta 2., 5. un 6. punktā ir noteikts:
- “2. [Valsts] veselības apdrošināšanas iestāde budžeta ievērošanas nolūkā saskaņā ar 5. punktu var slēgt līgumus par finansējuma apjomu attiecībā uz jau subsidētajām zālēm vai zālēm, kuras nesen ir iekļautas subsidēto zāļu sarakstā, konkrētām to kategorijām vai indikācijām vai arī zālēm, kas ir subsidētas taisnīguma apsvērumu dēļ.
- [..]
5. Obligātās iemaksas, kas maksājamas saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu, var tikt noteiktas:
- a) proporcionāli iepirkuma cenas subsīdijai, kas ir samaksāta par katru par subsidēto pirkuma cenu pārdoto skaitlisko vienību,

b) pamatojoties uz starpību starp kopējo pirkuma cenas, kas izmaksāta par vienu vai vairākiem produktiem līguma spēkā esamības laikā, subsīdiju summu un minētajā līgumā noteikto robežvērtību,

[..]

e) saskaņā ar attiecīgo zāļu lietošanas instrukcijām, pamatojoties uz starpību starp ārsta receptē norādīto devu un atsaucēs devu, kas ir noteikta līgumā atbilstoši izmaksu un efektivitātes kritērijiem.

6. Preparātu gadījumā 5. punktā paredzētās normas var piemērot kumulatīvi.”

12 Saskaņā ar *Gyftv* 28. panta 1. punktu:

“Lai subsidētu zāles, kas ir iekļautas to zāļu sarakstā, kuras subsidē no sociālā nodrošinājuma [budžeta], [valsts veselības] apdrošināšanas iestāde var izmantot šādus subsidēšanas rīkus:

[..]

c) līgumus par finansējuma apjomu;

[..].”

13 *Kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény* (1997. gada Likums Nr. LXXXIII par obligātās veselības apdrošināšanas sistēmas pakalpojumiem) 30./A pantā bija noteikts:

“[Valsts] veselības apdrošināšanas iestāde var slēgt līgumus ar [*Gyftv*] 36. panta 1. punktā minētās tirdzniecības atļaujas turētājiem, kā arī medicīnisko piederumu piegādātājiem vai veselības aprūpes pakalpojumu sniedzējiem par to produktu un veselības aprūpes pakalpojumu cenām, daudzumu un kvalitātes prasībām, kuri var tikt pārdoti par subsidēto iepirkuma cenu, kā arī par citiem aspektiem, kurus puses uzskata par būtiskiem.”

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* (Veselības, sociālo un ģimenes lietu ministra Reglamentējošais dekrēts Nr. 32/2004. (IV. 26.) par kārtību, kādā reģistrētās zāles un medicīniskos preparātus, kas paredzēti īpašām vajadzībām, iekļauj no sociālā nodrošinājuma budžeta subsidēto produktu sarakstā un groza iekļaušanu tajā vai subsidēšanas apjomu) 11. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Attiecībā uz līgumiem par finansējuma apjomu, kas minēti *Gyftv* 26. pantā, pēc veselības aprūpes speciālistu kolēģijas ierosinājuma subsīdijas apjomu nosaka atkarībā no to pacientu skaita, kuriem ir paredzēts saņemt ārstēšanu, ņemot vērā attiecīgās patoloģijas izplatību un ietekmi.”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

15 *Boehringer Ingelheim* ir kāda farmācijas uzņēmuma Ungārijas meitassabiedrība. Tās pamatdarbība ir subsidēto zāļu tirdzniecība vairumtirgotājiem, kuri tās pārdod aptiekām, kas savukārt tās izplata pacientiem.

- 16 Ungārijā zāļu mazumtirdzniecību, izņemot slimnīcas, veic ar aptieku starpniecību. Aptiekas iepērk zāles no vairumtirdzniecības izplatītājiem, savukārt vairumtirgotāji – no tādām farmācijas produktu izplatīšanas sabiedrībām kā *Boehringer Ingelheim*.
- 17 Zāles var subsidēt NEAK, kas piemēro “iepirkuma cenas subsidēšanas” sistēmu. Saskaņā ar šo sistēmu NEAK piešķir subsīdiju par receptu zāļu iepirkuma cenu, kuras sociālā nodrošinājuma iestāde sedz ambulatorās ārstēšanas ietvaros. Subsidēto zāļu cenas samaksa pēc tam tiek sadalīta starp NEAK un pacientu. Pacients aptiekai maksā summu, dēvētu par “līdzmaksājumu”, kas atbilst starpībai starp zāļu cenu un NEAK pārskaitīto subsīdijas summu. NEAK attiecīgo subsīdijas summu aptiekai atmaksā *a posteriori*. Aptieku iekasētajai zāļu cenai, kas veido PVN bāzi, tātad ir divas sastāvdaļas, pirmkārt, NEAK subsīdija un, otrkārt, pacienta samaksātais “līdzmaksājums”. Tātad aptiekai ir jāmaksā PVN gan par pacienta samaksāto summu, gan par NEAK veikto maksājumu.
- 18 To, vai subsidēto zāļu sarakstā ir jāiekļauj kādas zāles, NEAK izlemj pēc pārbaudes, kurā ņem vērā dažādus aspektus, piemēram, sabiedrības veselības politiku, farmaceitiskos aspektus un izmaksu un efektivitātes attiecību, un pēc tam tā nosaka subsīdijas apmēru atkarībā no izplatītāja, proti, pamatlietā – *Boehringer Ingelheim*, noteiktās cenas.
- 19 Lai *Boehringer Ingelheim* Ungārijas tirgū izplatītās zāles paliktu subsidētas, tā ar NEAK noslēdza “līgumus par finansējuma apjomu” laikposmam no 2013. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 31. decembrim. Saskaņā ar šiem līgumiem *Boehringer Ingelheim* apņēmas par tās pārdoto zāļu daudzumu līgumos noteiktajā apmērā samaksāt NEAK iemaksas, ko iekasē no apgrozījuma par šo zāļu pārdošanu. Precīzāk, iemaksu summa tika izteikta procentos no NEAK subsīdijas bruto summas, ņemot vērā par subsidēto cenu pārdotās iepakojuma vienības (kastītes) (iemaksas, kas aprēķinātas saskaņā ar sistēmu, kura balstīta uz cenu par kastīti), vai arī dažos līgumos tā tika noteikta 100 % apmērā, ja tika pārsniegta NEAK subsīdijas robežvērtība par attiecīgo produktu (iemaksas, kas balstītas uz robežvērtību).
- 20 Šo līgumu slēgšana nav likumisks pienākums, taču dod garantiju *Boehringer Ingelheim*, ka NEAK subsidēs tās tirgotās zāles. Šie līgumi arī ļauj NEAK nodrošināt nepārtrauktu piekļuvi jaunai un modernai subsidētai terapijai, vienlaikus garantējot budžeta līdzsvara saglabāšanu.
- 21 NEAK nav izsniegusi nevienu rēķinu par *Boehringer Ingelheim* veiktajām iemaksām. Tomēr pastāv vairāki dokumenti, kas *a posteriori* ļauj pārbaudīt, vai *Boehringer Ingelheim*, pamatojoties uz šiem līgumiem, patiešām ir veikusi maksājumus NEAK.
- 22 2018. gada 13. novembrī *Boehringer Ingelheim* Ungārijas nodokļu iestādēs iesniedza koriģētu PVN deklarāciju par laikposmu no 2013. gada 1. oktobra līdz 2017. gada 31. decembrim, piemērojot 2017. gada Likuma Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu 195. pantu. Pamatojoties uz iespēju veikt korekcijas, *Boehringer Ingelheim*, atsaucoties uz maksājumiem, kas tika veikti NEAK saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu, samazināja PVN summu, kas bija jāmaksā par minēto laikposmu, par 354 687 000 Ungārijas forintu (HUF) (aptuveni 1 miljons EUR).
- 23 Ungārijas pirmā līmeņa nodokļu iestāde noraidīja *Boehringer Ingelheim* koriģēto deklarāciju un tātad atteica PVN bāzes samazināšanu *a posteriori*.
- 24 *Boehringer Ingelheim* par šo lēmumu Sūdzību nodaļā iesniedza administratīvu sūdzību. Šī nodaļa atstāja spēkā negrozītu pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu.

- 25 Sūdzību nodaļa uzskatīja, ka *Boehringer Ingelheim* veiktie maksājumi *NEAK* neatbilst PVN likuma 77. panta 4. punktā paredzētajiem nosacījumiem PVN bāzes samazināšanai. Proti, Sūdzību nodaļas ieskatā, pirmkārt, *Boehringer Ingelheim* veiktie maksājumi nevar tikt uzskatīti par atmaksu *a posteriori*, kas piešķirta “reklāmas nolūkā”, jo *Gyftv* 17. panta 4. punktā ir aizliegta zāļu, kas iekļautas to produktu sarakstā, kurus subsidē no sociālā nodrošinājuma [budžeta], tirdzniecības reklāmu. Otrkārt, *Boehringer Ingelheim* šos maksājumus nav piešķīrusi “saskaņā ar detalizētiem tās tirdzniecības politikas nosacījumiem”, jo saskaņā ar līgumiem maksājamo iemaksu summu noteica nevis farmācijas uzņēmums, bet gan saskaņā ar reglamentējošo dekrētu to noteica veselības aprūpes speciālistu kolēģija.
- 26 Sūdzību nodaļa turklāt norādīja, ka PVN likuma 77. pants attiecas uz visiem PVN direktīvas 90. panta 1. punktā uzskaitītajiem nodokļa bāzes samazināšanas gadījumiem un ka nav konstatējams Savienības tiesību pārkāpums, jo attiecībā uz šīs direktīvas normu transponēšanu valsts tiesību sistēmā nav prasīts, ka valsts tiesību normām būtu jābūt burtiski identiskām minētās direktīvas formulējumam. PVN direktīvā ir noteikti tikai normatīvie mērķi, ļaujot valsts likumdevējam brīvi lemt par to sasniegšanas veidu. Sūdzību nodaļa arī uzsvēra, ka 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), kurā Tiesa interpretēja PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, nav piemērojams šajā lietā, jo minētais spriedums ir balstīts uz situāciju, kas faktu ziņā atšķiras no situācijas šīs pamatlietas pamatā.
- 27 *Boehringer Ingelheim* par Ungārijas nodokļu iestādes lēmumu cēla prasību iesniedzējtiesā. Tā būtībā apgalvo, ka saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu summa, ko tā ir samaksājusi *NEAK* un kas ir atskaitīta no tās apgrozījuma, izraisa PVN bāzes samazinājumu, kā rezultātā tai ir tiesības uz PVN atmaksu.
- 28 Pirmkārt, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pamatlietā ir piemērojams 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), kurā Tiesa uzskatīja, ka atlaides, ko Vācijas privātās veselības apdrošināšanas kasei piešķir farmācijas uzņēmums, samazina šī uzņēmuma PVN bāzi, ja farmaceitisko produktu piegāde aptiekām tiek veikta ar vairumtirgotāju starpniecību un aptiekas šīs piegādes veic personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, un privātās veselības apdrošināšanas iestāde tajā apdrošinātajām personām atmaksā farmaceitisko produktu iegādes cenu.
- 29 Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka Ungārijas subsidēšanas sistēma ir līdzīga Vācijas privātās veselības apdrošināšanas subsidēšanas sistēmai; tomēr atšķirība ir tāda, ka Ungārijā iemaksas tiek pārskaitītas *NEAK* kā valsts veselības apdrošināšanas iestādei nevis saskaņā ar vispārsaistošu tiesību normu, bet atbilstoši civiltiesiskam līgumam, kuru puses noslēdz brīvprātīgi. Tomēr, tā kā šis līgums ir parakstīts, tas radot tādas pašas sekas kā attiecīgais tiesiskais regulējums lietā, kurā tika pasludināts 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), proti, *Boehringer Ingelheim* rīcībā varēja būt tikai summa, kas atbilst tās produktu pārdošanas aptiekās cenai, kura samazināta minētās atlaides apmērā.
- 30 Proti, iesniedzējtiesa, balstoties uz 2017. gada 20. decembra sprieduma *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006) 41.–43. punktu, uzskata, ka šajā lietā *NEAK* ir jāuzskata par *Boehringer Ingelheim* veiktās piegādes galapatērētāju, kā rezultātā nodokļu administrācijas saņemtā summa nevar būt lielāka par galapatērētāja samaksāto summu. Tādējādi, tā kā nodokļu maksātājs, proti, *Boehringer Ingelheim*, nav saņēmis daļu no preču cenas, jo šī pēdējā minētā ir veikusi iemaksas *NEAK*, šo preču cena esot tikusi samazināta pēc darījuma izpildes PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Šādos apstākļos *Boehringer Ingelheim* nevarēja brīvi rīkoties ar visu cenu, ko tā iekasējusi no savu produktu pārdošanas aptiekām vai vairumtirgotājiem.

- 31 Iesniedzējtiesa norāda, ka Tiesa tomēr vēl nav lēmusi par jautājumu, vai nodokļa bāzes samazinājums var tikt veikts arī gadījumā, kad atlaides piešķiršana nav obligāta saskaņā ar kādu valsts tiesību normu, bet gan, kā tas ir pamatlietā, tā ir brīvprātīga.
- 32 Turklāt šī tiesa uzsver, ka Ungārijas tiesiskā regulējuma sekas ir tādas, ka visiem farmācijas uzņēmumiem, kas ir noslēguši tādus līgumus par finansējuma apjomu kā pamatlietā aplūkotie, attiecībā uz *NEAK* pārskaitīto summu ir liegta iespēja *a posteriori* samazināt PVN bāzi. No PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izrietot, ka nodokļa bāze tiek attiecīgajā apmērā samazināta saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem nosacījumiem. Tiesa vēl neesot precizējusi robežas, ko nedrīkst pārsniegt, lai šie nosacījumi nebūtu uzskatāmi par nesamērīgu ierobežojumu Savienības tiesiskā regulējuma mērķim.
- 33 Otrkārt, iesniedzējtiesa atgādina, ka Ungārijas tiesiskais regulējums PVN bāzes samazināšanu *a posteriori* pakārto personas, kurai ir tiesības uz atmaksu, vārdā izrakstīta rēķina kopijas iesniegšanai, kurš apliecina, ka darījums, kas dod tiesības uz atmaksu, ir izpildīts, 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 Iesniedzējtiesa norāda, ka izskatāmajā lietā *NEAK* nav izsniegusi nevienu rēķinu, kas būtu paredzēts *Boehringer Ingelheim*, kurai ir vienīgi maksājuma pieprasījums, ko *NEAK* tai ir nosūtījusi, un bankas izsniegts apliecinošs dokuments par attiecīgās summas samaksu. Tā tomēr 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 rēķina, darījums ir pienācīgi dokumentēts, jo informācija par līgumiem un pārdoto zāļu daudzumu ir publiski pieejama un subsīdijas ir aprēķinātas, balstoties uz oficiālajiem publiskajiem reģistriem. Iesniedzējtiesa arī uzsver, ka *NEAK* ir valsts veselības apdrošināšanas iestāde, tāpēc var prezumēt, ka informācija, ko tā norāda maksājuma pieprasījumā, ir patiesa.
- 35 Iesniedzējtiesa uzskata – lai gan ar PVN direktīvas 273. pantu dalībvalstīm ir atļauts noteikt papildu pienākumus, lai nodrošinātu pareizu PVN iekasēšanu un novērstu krāpšanu nodokļu jomā, šādiem pienākumiem ir jābūt samērīgiem ar sasniedzamo mērķi. Taču pamatlietā krāpšanas risks netika aplūkots, turklāt Ungārijas nodokļu iestāde uz to neatsaucās, un precīzu PVN iekasēšanu varēja nodrošināt pat bez rēķina, pateicoties citu dokumentu esamībai, kas ļauj *a posteriori* pārbaudīt līgumu par finansējuma apjomu un veikto maksājumu patiesumu.
- 36 Tomēr Tiesa vēl neesot lēmusi par formas nosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai varētu *a posteriori* saņemt PVN bāzes samazinājumu, un šim nolūkam iesniedzamajiem dokumentiem.
- 37 Šādos apstākļos *Fővárosi Törvényszék* (iepriekš – *Fővárosi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, iepriekš – Budapeštas apgabaltiesa, Ungārija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru atbilstoši līgumam, kas nav obligāti jānoslēdz, farmācijas uzņēmumam, kas valsts veselības apdrošināšanas iestādei pārskaita daļu no farmaceitisko produktu noieta radītā apgrozījuma un kas tādējādi nesāņem pilnu atlīdzību par šiem produktiem, nav tiesību *a posteriori* samazināt PVN bāzi tikai tā iemesla dēļ, ka maksājumi netiek veikti nedz atbilstoši šī uzņēmuma iepriekš noteiktai tirdzniecības politikai, nedz arī galvenajam mērķim sekmēt pārdošanu?



- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai [PVN] direktīvas 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā piemērojamais, kas nodokļa bāzes *a posteriori* samazināšanu pakārto nosacījumam, ka nodokļu maksātājam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt viņa vārdā izsniegtam rēķinam, kas apliecina, ka darījums, kas rada tiesības uz atmaksu, ir izpildīts, gadījumā, ja ir citi dokumenti, kuri pienācīgi apliecina darījumu, kas rada tiesības uz nodokļu bāzes *a posteriori* samazinājumu, ka šis darījums balstās uz *a posteriori* pārbaudāmu informāciju, kas daļēji ir publiska un oficiāla, un ka tas ļauj pareizi iekasēt PVN?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par pirmo jautājumu

- 38 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no savas PVN bāzes nevar atskaitīt apgrozījuma no valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidētu zāļu pārdošanas daļu, kuru tas šai iestādei pārskaita atbilstoši līgumam, kas noslēgts starp šo pēdējo minēto iestādi un šo uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šo līgumu pārskaitītās summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz minētā uzņēmuma saistībā ar tā 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 maksātājiem, kuri iesaistās ražošanas un izplatīšanas procesā pirms galīgās aplikšanas ar nodokli stadijas, neatkarīgi no veikto darījumu skaita (šajā nozīmē 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 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.
- 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 tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, katrreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar 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. punktā nosprieda, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atlaide, ko atbilstoši valsts tiesību aktiem farmācijas uzņēmums ir piešķīris privātās veselības apdrošināšanas uzņēmumam, šī panta izpratnē izraisa nodokļa bāzes samazinājumu par labu šim farmācijas uzņēmumam, ja farmaceitisko produktu piegādes aptiekām tiek veiktas ar

vairumtirgotāju starpniecību, savukārt aptiekas veic šīs piegādes personām, kurām ir privātā veselības apdrošināšana, un privātās veselības apdrošināšanas iestāde tajā apdrošinātajām personām atmaksā farmaceitisko produktu iegādes cenu.

- 43 Šajā gadījumā *Boehringer Ingelheim* ar vairumtirgotāju starpniecību Ungārijas tirgū pārdod aptiekām valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidētas zāles, kuras aptiekas pārdod tālāk personām, kam ir šī 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 norādījusi iesniedzējtiesa, noslēdzot šos līgumus, *Boehringer Ingelheim* atsakās no vairumtirgotāja maksātās atlīdzības daļas. Tātad PVN direktīvai neatbilst tas, ka nodokļa bāze, uz kuru pamatojoties tiek aprēķināts 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 tādiem nodokļa maksātājiem, 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 attiecīgo zāļu piegāžu tiešais saņēmējs ir nevis valsts veselības apdrošināšanas iestāde, kas *a posteriori* atmaksā subsīdijas summu aptiekai, bet gan paši apdrošinātie, kas līdzmaksājumu pārskaita aptiekai, nepārtrauc tiešo saikni, kura pastāv starp veikto preču piegādi un saņemto atlīdzību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 40. punkts).
- 46 Tā kā aptiekai ir jāmaksā PVN par pacienta samaksāto summu, kā arī par summu, ko tai izmaksājusi valsts veselības apdrošināšanas iestāde par subsidētajām zālēm, ir jāuzskata, ka pēdējais minētais ir galapatērētājs saistībā ar piegādi, kuru veic farmācijas uzņēmums, kas ir PVN maksātājs, un tādējādi nodokļu administrācijas saņemtā summa nevar būt lielāka par galapatērētāja samaksāto summu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, EU:C:2017:1006, 41. punkts).
- 47 Tā kā daļu atlīdzības, kas saņemta pēc zāļu pārdošanas farmācijas uzņēmumā, tas nesaņēma saistībā ar iemaksām, ko tas maksā valsts veselības apdrošināšanas iestādei, kura daļu šo zāļu cenas pārskaita aptiekām, ir jāuzskata, ka šo zāļu cena tika samazināta pēc darījuma veikšanas PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē.
- 48 Šo interpretāciju neatspēko iesniedzējtiesas norādītais apstāklis, ka atšķirībā no faktiem lietā, kurā tika pasludināts 2017. gada 20. decembra spriedums *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), iemaksas, ko *Boehringer Ingelheim* ir veikusi valsts veselības apdrošināšanas iestādei, ir jāveic nevis saskaņā ar likumā noteiktu pienākumu, bet gan saskaņā ar līgumiem, kas noslēgti starp šo uzņēmumu un šo iestādi.
- 49 Proti, ne no PVN direktīvas 90. panta 1. punkta formulējuma, ne no 2017. gada 20. decembra sprieduma *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006) neizriet, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts būtu jāinterpretē tādējādi, ka tā piemērošanas jomā ietilpst tikai cenu samazinājumi, kas izriet no likumiskajiem pienākumiem.

- 50 Minēto interpretāciju neatspēko arī Ungārijas valdības argumentācija, saskaņā ar kuru būtībā nevar pastāvēt “cenas samazinājums” PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē, jo nepastāv tieša saikne starp *Boehringer Ingelheim* saņemto atlīdzību un tās veiktajām iemaksām valsts veselības apdrošināšanas iestādei. Ungārijas valdība šajā ziņā uzskata, ka iemaksas, kuru pamatā ir robežvērtība, nevar tikt uzskatītas par “cenas samazinājumu” šīs tiesību normas izpratnē, jo tās ir pielāgotas nevis atlīdzībai par darījumu ķēdē piegādātajām zālēm, bet – uz noteiktu laikposmu – valsts veselības apdrošināšanas iestādes piešķirtās subsīdijas robežvērtībai un tās ir publiska rakstura.
- 51 Šajā ziņā ir jānorāda, ka saskaņā ar šā sprieduma 41. punktā minēto judikatūru ir svarīgi tikai tas, ka nodokļa maksātājs nav saņēmis visu atlīdzību vai daļu no atlīdzības par saviem produktiem. Šajā gadījumā *Boehringer Ingelheim* rīcībā bija nevis visa atlīdzība par pārdotajām zālēm, bet tikai daļa no galīgās summas, ko maksā vairumtirgotāji, kuriem tā pārdeva savas zāles, atskaitot valsts veselības apdrošināšanas iestādei samaksātās summas.
- 52 It īpaši, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad darījums ir noticis, PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts, ka saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem nosacījumiem attiecīgi samazina nodokļa bāzi.
- 53 Lai gan šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta zināma novērtējuma brīvība, nosakot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, šie pēdējie minētie tomēr neietekmē pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu minētajā tiesību normā uzskaitītajos gadījumos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 54 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi nodokļa bāzes *a posteriori* samazinājumam, saskaņā ar kuriem maksājumi, kas dod tiesības uz šādu samazinājumu, ir jānosaka, pamatojoties uz kārtību, ko šis uzņēmums ir iepriekš noteicis savas tirdzniecības politikas ietvaros, un šiem maksājumiem ir jābūt veiktiem reklāmas nolūkā, nozīmētu, 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. Minētie nosacījumi tātad nevar tikt uzskatīti par tādiem, uz kuriem attiecas novērtējuma brīvība, kas dalībvalstīm piemīt saskaņā ar šo tiesību normu.
- 55 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no savas PVN bāzes nevar atskaitīt valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsīdētu zāļu pārdošanas radītā apgrozījuma daļu, kuru tas šai iestādei pārskaita atbilstoši līgumam, kas noslēgts starp šo pēdējo minēto iestādi un šo uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šo līgumu pārskaitītās summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz minētā uzņēmuma saistībā ar tā tirdzniecības politiku iepriekš noteiktu kārtību, 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā PVN bāzes samazinājums *a posteriori* ir pakārtots nosacījumam, ka nodokļa maksātājam, kuram ir

tiesības uz atmaksu, ir jābūt viņa vārdā izrakstītam rēķinam, kas apliecina darījuma, kurš dod tiesības uz minēto atmaksu, izpildi, pat ja šāds rēķins nav ticis izsniegts un ja šī darījuma izpildi var pierādīt ar citiem līdzekļiem.

- 57 Tādējādi, kā ir atgādināts šī sprieduma 52. punktā, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad darījums ir noticis, PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts, ka saskaņā ar dalībvalstu noteiktajiem nosacījumiem attiecīgi samazina nodokļa bāzi.
- 58 Atbilstoši šīs direktīvas 273. pantam dalībvalstis 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 dalībvalstis ārpus tur noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm novērtējuma brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgajās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Tomēr pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest saskaņā ar PVN direktīvas 273. pantu, principā drīkst ietvert atkāpes no noteikumu par PVN bāzi ievērošanas tikai stingri noteiktās robežās, kas ir vajadzīgas šī īpašā mērķa sasniegšanai. Faktiski tām pēc iespējas mazāk ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi, un līdz ar to tās ir jāpiemēro tādējādi, lai neapdraudētu PVN neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 28. punkts).
- 61 Tādēļ ir svarīgi, lai formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda nodokļu iestādēs, lai tie varētu īstenot savas tiesības saņemt PVN bāzes samazinājumu, tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas atlīdzība pilnībā vai tās daļa vispār netiks saņemta. Šajā ziņā valsts tiesām ir jāpārbauda, ka tā tas ir gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi konkrētas formalitātes (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 62 Konkrētajā gadījumā tāda prasība kā pamatlietā aplūkotā – ar kuru tad, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad darījums ir noticis, nodokļa bāzes samazināšana attiecīgā apmērā ir pakārtota nosacījumam, ka nodokļa maksātājam ir viņa vārdā izrakstīta rēķina kopija, kas pierāda, ka ir noticis darījums, kurš dod tiesības uz atmaksu, – principā var veicināt gan pareizu PVN iekasēšanu un novērst krāpšanu, gan arī novērst nodokļu ieņēmumu zaudējumu risku un tādējādi tiecas sasniegt ar PVN direktīvas 273. pantu paredzētos likumiskos mērķus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 32. un 33. punkts).
- 63 Tomēr, tā kā rēķina esamība valsts tiesībās ir *sine qua non* nosacījums, lai saņemtu nodokļa bāzes samazinājumu, PVN neitralitāte tiek ietekmēta, ja nodokļa maksātājam nav iespējams vai ir pārmērīgi grūti iegūt šādu rēķinu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 38. punkts).

- 64 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Boehringer Ingelheim* rīcībā nav rēķinu par maksājumiem, ko tas ir veicis valsts veselības apdrošināšanas iestādei, jo pēdējā minētā ir izdevusi tikai maksājumu pieprasījumus.
- 65 Šādā gadījumā PVN neitralitātes un samērīguma principi prasa, lai attiecīgā dalībvalsts valsts nodokļu iestādēs ļautu nodokļa maksātājam ar citiem līdzekļiem pierādīt, ka darījums, kas dod tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, faktiski ir noticis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 26. janvāris, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 40. punkts). Tas tā vēl jo vairāk ir tad, ja, kā tas ir konkrētajā gadījumā, attiecīgais darījums ir noticis, iesaistoties valsts iestādei.
- 66 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punkts un 273. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā PVN bāzes samazinājums *a posteriori* ir pakārtots nosacījumam, ka nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt viņa vārdā izrakstītam rēķinam, kas apliecina darījuma, kurš dod tiesības uz minēto atmaksu, izpildi, pat ja šāds rēķins nav ticis izsniegts un ja šī darījuma izpildi var pierādīt ar citiem līdzekļiem.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 67 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no pievienotās vērtības nodokļa bāzes nevar atskaitīt valsts veselības apdrošināšanas iestādes subsidētu zāļu pārdošanas apgrozījuma daļu, kuru tas šai iestādei pārskaita atbilstoši līgumam, kas noslēgts starp šo pēdējo minēto iestādi un šo uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka saskaņā ar šo līgumu pārskaitītās summas nav tikušas noteiktas, balstoties uz minētā uzņēmuma saistībā ar tā tirdzniecības 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 tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājums *a posteriori* ir pakārtots nosacījumam, ka nodokļa maksātājam, kuram ir tiesības uz atmaksu, ir jābūt viņa vārdā izrakstītam rēķinam, kas apliecina darījuma, kurš dod tiesības uz minēto atmaksu, izpildi, pat ja šāds rēķins nav ticis izsniegts un ja šī darījuma izpildi var pierādīt ar citiem līdzekļiem.

[Paraksti]