

Lieta C-802/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas Reglamenta 98. panta 1. punktu****Datums, kurā lūgums reģistrēts Tiesā:**

2019. gada 31. oktobris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzhof [Federālā finanšu tiesa] (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 6. jūnijs

Prasītāja un revīzijas sūdzības iesniedzēja:

Firma Z

Atbildētāja un atbildētāja revīzijas tiesvedībā:

Finanzamt Y

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112 – Atlaide, ko, piegādājot zāles Vācijas slimokasēm, aptieka Nīderlandē piešķir obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmai piederošām personām Vācijā – Nodokļa bāzes samazināšana, pamatojoties uz atlaidi

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālie jautājumi

- 1) Vai aptiekai, kas piegādā zāles obligātās apdrošināšanas slimokasei, pamatojoties uz apdrošinātajai personai piešķirto atlaidi, ir tiesības uz nodokļu bāzes samazinājumu saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumu *Elida Gibbs Ltd.*, C-317/94 (EU:C:1996:400)?

- 2) Ja atbilde ir apstiprinoša: vai tas nav pretrunā iekšējā tirgus neitralitātes un vienlīdzīgas attieksmes principiem, ja aptieka savā valstī var samazināt nodokļu bāzi, bet to nevar darīt aptieka, kas no citas dalībvalsts veic no nodokļiem atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē obligātās apdrošināšanas slimokasei?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, īpaši 2. panta 1. punkts, 13. panta 1. punkts, 20., 90. un 138. pants

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Strīdīgajā laikposmā (2013. gadā) prasītāja no Nīderlandes uz Vāciju piegādāja recepšu zāles gan obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmai piederošām personām, gan personām ar privātu veselības apdrošināšanu. Abos gadījumos tā par atbildēm uz jautājumiem, kas skar attiecīgās slimības, veica maksājumus, kas tika dēvēti par kompensācijām (turpmāk – atlaides).
- 2 Par piegādēm obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmai piederošām personām, kas ir šīs tiesvedības vienīgais priekšmets, prasītāja veica norēķinus ar obligātās apdrošināšanas slimokasēm. Tās norēķinājās, pamatojoties uz sociālās apdrošināšanas tiesisko regulējumu. Kopš 2013. gada 1. oktobra prasītāja attiecībā uz šīm piegādēm uzskatīja, ka piegādes vieta ir Nīderlandē un tur tā var izmantot Kopienas iekšienē veiktu piegāžu atbrīvojumu no nodokļa, bet obligātās apdrošināšanas slimokasēm preču iegāde Kopienas iekšienē ir jāapliek ar nodokli iekšzemē. Turklāt tā uzskatīja, ka viņas maksātās atlaides ir samazinājušas pievienotās vērtības nodokļa bāzi.
- 3 Finanšu pārvalde ar prasītāju nebija vienisprātis un izdeva paziņojumu par nodokli, kuru prasītāja nesekmīgi apstrīdēja un par kuru tā iesniedza prasības pieteikumu. Ar savu revīzijas sūdzību prasītāja vērsās pret to, ka tika noraidīta viņas prasība, ar kuru tā it īpaši apgalvo, ka atbilstoši Tiesas 1996. gada 24. oktobra spriedumam *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), pamatojoties uz atlīdzības samazinājumu, tai ir tiesības uz nodokļu pārrēķinu.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

- 4 Atbildot uz pirmo prejudiciālo jautājumu, jāņem vērā, ka pamatlietā runa ir par divu piegāžu ķēdi, no kurām tikai pirmā ietilpst nodokļa piemērošanas jomā.

- 5 Pirmo piegādi prasītāja veica obligātās apdrošināšanas slimokasēm. Šeit runa bija par piegādēm Kopienas iekšienē, par kurām prasītāja bija atbrīvota no nodokļa, pamatojoties uz preču sūtījumu no Nīderlandes uz Vāciju, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 138. pantu un Nīderlandē tās transponēšanai pieņemtajai tiesību normai. Obligātās apdrošināšanas slimokases gan atbilstoši Direktīvas 2006/112 13. panta 1. punktam netiek uzskatītas par nodokļu maksātājām, tomēr, ņemot vērā, ka saskaņā ar valsts tiesībām tās ir juridiskas personas, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 138. pantu, piegādes Nīderlandē katrā ziņā bija atbrīvotas no nodokļiem. Ņemot vērā šo faktu, obligātās apdrošināšanas slimokasēm atbilstoši Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam, aplūkojot to kopsakarā ar Direktīvas 2006/112 20. pantu, kā juridiskām personām bija pienākums pirkumu aplikt ar nodokli, turklāt, nesot nodokļu maksātājām, tām nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli.
- 6 Prasītājas veiktajai piegādei obligātās apdrošināšanas slimokasēm sekoja otra piegāde, ko obligātās apdrošināšanas slimokases veica personām, kas tajās ir apdrošinātas. Tiesiskās attiecības, uz kurām šī piegāde pamatojas, izriet no Vācijas sociālās apdrošināšanas tiesību normām. Tas tādēļ, ka, izsniedzot ārsta parakstītos medikamentus, obligātās apdrošināšanas slimokases pilda savu slimnieku aprūpes pienākumu, kas tai uzlikts attiecībā uz apdrošinātajām personām.
- 7 Šī otrā piegāde saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu neietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Pirmkārt, tā tika veikta bez atlīdzības, jo obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmai piederošās personas Vācijā nemaksāja nekādu atlīdzību par atsevišķām medikamentu piegādēm. Obligātās iemaksas, ko viņi vai viņu darba devēji ir veikuši veselības apdrošināšanai, ir uzskatāmas par atlīdzību saistībā ar apdrošināšanas attiecībām kā tādām, bet ne par atlīdzību saistībā ar šajā sakarā sniegtajiem pakalpojumiem. Otrkārt, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 13. pantu, attiecībā uz obligātās apdrošināšanas slimokasu piegādēm, runa nav par piegādēm, kuras veic nodokļu maksātāji.
- 8 To, ka ir tikušas veiktas divas piegādes (prasītājas piegāde obligātās apdrošināšanas slimokasei un obligātās apdrošināšanas slimokases piegāde apdrošinātajām personām), nemaina fakts, ka prasītāja preces nosūtīja tieši apdrošinātajām personām; to Tiesa jau ir vairākkārt nolēmusi (skat., piemēram, spriedumu, 2006. gada 6. aprīlis, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Pamatlietā runa ir par to, vai prasītāja, pamatojoties uz atlaidi, kuru tā piešķir otrās piegādes saņēmējam, var pieprasīt nodokļu bāzes samazinājumu pirmajai piegādei obligātās apdrošināšanas slimokasēm. Nav apstrīdams, ka šāda veida atlaide principā var būt par pamatu nodokļu bāzes samazinājumam. Tomēr jānoskaidro, vai tas attiecas arī uz gadījumu, kad otra piegāde neietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Lai atbildētu uz šo jautājumu, nav jāvadās no tā, vai aptieka preces piegādā no ārvalsts, kā tas ir pamatlietas gadījumā, vai no iekšzemes.

- 10 Nodokļu bāzes samazināšanas nosacījums varētu būt, ka visi minētās ķēdes darījumi ietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Par labu minētajam varētu liecināt fakts, ka nodokļu bāzes samazināšanu gadījumā, kad nākamās piegādes saņēmējam piešķirta atlaide, Tiesa ir pamatojusi ar neitralitātes pamatprincipu, kas paredz, ka atsevišķās valstīs līdzīgām precēm piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma (spriedums, *Elida Gibbs*, EU:C:1996:400, 20. punkts, un spriedums, 2017. gada 20. decembris, *Boehringer Ingelheim Pharma*, EU:C:2017:1006, 33. punkts). Šo ražošanas un izplatīšanas ceļa garumu iesniedzējtiesas ieskatā nosaka darījumi, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punktu ietilpst nodokļa piemērošanas jomā.
- 11 Savā spriedumā *Boehringer Ingelheim Pharma* (EU:C:2017:1006) par atlaižu piešķiršanu privātiem slimības apdrošināšanas uzņēmumiem Tiesa vadījās no tā, ka bija konstatējama darījumu ķēde, kas ietilpa nodokļa piemērošanas jomā, kur aptiekas veica pēdējo piegādi darījumu ķēdē, nodrošinot “piegādes personām, kuras ir apdrošinātas privātā veselības apdrošināšanā”, par ko tika maksāta atlīdzība. Turklāt līdz ar atlaides piešķiršanu samazinājās privāto slimības apdrošināšanas uzņēmumu izdevumi un tādejādi to personu izdevumi, kurām bija jāsedz ar nodokli apliekamas medikamentu iegādes izdevumi. Šajā gadījumā iztrūkst tieši šis posms – atlaides piešķiršana obligātajai veselības apdrošināšanas sistēmai piederošām personām nekādi neietekmē izmaksas, kas jāsedz obligātās apdrošināšanas slimokasēm.

Par otro prejudiciālo jautājumu

- 12 Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu, kas rodas tikai tajā gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, var būt noliedzīga jau tāpēc vien, ka Tiesas 2016. gada 19. oktobra spriedumā *Deutsche Parkinson Vereinigung* (C-148/15, EU:C:2016:776) aizliegums piešķirt atlaidi medikamentu piegādēm tika atcelts vienīgi attiecībā uz ārvalstu aptiekām, iekšzemes aptieku gadījumā tam paliekot nemainīgam. Jautājums par nevienlīdzīgu attieksmi pret ārvalstu un iekšzemes aptiekām saistībā ar atlaižu ietekmi uz pievienotās vērtības nodokļa tiesību jomu varētu atkrist jau, ņemot vērā aizliegumu iekšzemes aptiekām piešķirt šādas atlaides.
- 13 Ja Tiesa atzītu, ka tam nav nozīmes, būtiska kļūtu Direktīvas 2006/112 90. panta nozīme.
- 14 Ir divi iemesli neatbalstīt nodokļu bāzes samazināšanu atbilstoši Direktīvas 2006/112 90. pantam par labu prasītājam. Pirmkārt, tā saistībā ar piegādēm, uz kurām varētu attiekties nodokļu samazinājums, iekšzemē nav veikusi ar nodokli apliekamus darījumus. Proti, tā kā obligātās apdrošināšanas slimokasēm veiktās piegādes tika sūtītas no Nīderlandes, Vācijā nav veikts ar nodokli apliekams darījums, kura nodokļa bāze tur varētu tikt samazināta. Otrkārt, Nīderlandē ar obligātās apdrošināšanas slimokasēm veiktie darījumi ir atbrīvoti no nodokļa kā piegādes Kopienas iekšienē.

- 15 Neraugoties uz to, atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu varētu būt apstiprinoša, jo saskaņā ar Direktīvas 2006/112 koncepciju Nīderlande un Vācija pievienotās vērtības nodokļu tiesību izpratnē ir vienota iekšēja tirgus dalībnieces. Šādi raugoties, piegāde no Nīderlandes uz Vāciju patiesībā būtu aplūkojama kā iekšzemes piegāde.
- 16 Tomēr strīdīgajā laikposmā iekšējais tirgus Savienības dalībvalstu starpā bija īstenots tikai nepilnīgi, jo turpināja (un vēl joprojām turpina) pastāvēt valstu nodokļu uzlikšanas suverenitāte. Tādēļ attiecībā uz piegādēm no vienas dalībvalsts uz otru divu nodokļu maksātāju starpā, vai, kā tas ir pamatlietā, nodokļu maksātāja veiktas piegādes juridiskai personai gadījumā, ir piemērojami īpašie noteikumi, kas saskaņā ar Direktīvas 2006/112 138. pantu paredz atbrīvot no nodokļa piegādes Kopienas iekšienē nosūtīšanas dalībvalstī (šeit – Nīderlande) un uzliet par pienākumu maksāt nodokli galamērķa dalībvalstī (šeit – Vācija), kā par iegādēm Kopienas iekšienē, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, aplūkojot to kopsakarā ar Direktīvas 2006/112 20. pantu.
- 17 Abas šīs komponentes kopā veido Kopienas iekšējo apgrozījumu, kā rezultātā tiesības aplikēt ar nodokli pāriet no nosūtīšanas dalībvalsts uz galamērķa dalībvalsti. Šajā sakarā tiesa jau ir atzinusi, ka piegādes Kopienas iekšienē un iegādes Kopienas iekšienē ir “viena un tā pati ekonomiskā darbība” (spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Teleos*, C-409/04, EU:C:2007:548, 23. un nākamais punkts) un vienlaicīgi – tādas “darbības [...] Kopienas iekšienē” daļa (spriedums, *Teleos*, EU:C:2007:548, 37. un 41. punkts), kuras mērķis ir “ļaut, lai nodokļu ieņēmumi tiek nodoti dalībvalstij, kurā veikts piegādāto preču gala patēriņš” (spriedumi, *Teleos*, EU:C:2007:548, 36. punkts; 2009. gada 27. septembris, *Collee*, C-146/05, EU:C:2007:549, 22. punkts, un *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 22. punkts; 2010. gada 22. aprīlis, *X und fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 30. punkts, un 2010. gada 7. decembris, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 37. punkts).
- 18 Ņemot vērā iepriekš minēto iekšējā tirgus regulējumu, rodas jautājums, vai, neraugoties uz to, ka prasītāja, kas saistībā ar strīdīgajām piegādēm Vācijā nav veikusi nevienu ar nodokli aplikamu darījumu, tomēr nav aplūkojama tā, it kā šādi darījumi pastāvētu. Tādējādi ar nodokļiem neapliekamā piegāde Kopienas iekšienē Nīderlandē saistībā ar piegādātā izstrādājuma nosūtīšanu uz Vāciju, būtu jāpielīdzina darījumam, kas tur aplikams ar nodokli.
- 19 Šo argumentu apstiprinātu arī prasība nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret iekšējā tirgus un iekšzemes darījumiem. Īstā iekšējā tirgū prasītājas veiktās piegādes būtu kvalificējas kā iekšzemes piegādes, kā rezultātā, pamatojoties uz atlīdzības samazinājumu, tai būtu tiesības uz nodokļu pārrēķinu. Šajā gadījumā nebūtu nozīmes tam, ka nodoklis par prasītājas veikto piegādi nebūtu jāmaksā tai, bet obligātās apdrošināšanas slimokasēm ienākuma nodokļa veidā.

- 20 2002. gada 15. oktobra spriedums Komisija/Vācija (C-427/98, EU:C:2002:581, 64. un nākamais punkts) šajā sakarā skaidrību nesniedz, jo iesniedzēja to saprot tādējādi, ka tajā netika pieņemts nekāds nolēmums par iespēju samazināt atlīdzību galamērķa dalībvalstī (šeit – Vācija).

DARBA VERSIJA