

Lieta C-248/23**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 18. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 30. marts

Prasītāja:

Novo Nordisk AS

Atbildētāja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija)

Fővárosi Törvényszék (Galvaspilsētas Budapeštas tiesa, Ungārija)

[..]

Administratīvajā tiesvedībā nodokļu jomā, ko ierosināja komercsabiedrība *Novo Nordisk AS* ([..] *Bagsvaerd*, Dānija) [..], prasītāja, pret *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa) ([..] Budapešta, Ungārija) [..], atbildētāja, *Fővárosi Törvényszék* ir pieņēmusi šādu lēmumu.

LĒMUMS

Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu iesniedzējtiesa [..] uzdod Eiropas Savienības Tiesai šādu jautājumu:

Vai Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to nav saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru farmācijas uzņēmumam, kas valsts veselības apdrošināšanas iestādei *ex lege* pārskaita daļu no to farmaceitisko produktu

noietā radītā apgrozījuma, uz kuriem attiecas valsts finansējums, nav tiesību *a posteriori* samazināt nodokļu bāzi tā iemesla dēļ, ka maksājumi tiek veikti *ex lege*, ka no maksāšanas saistību bāzes var atskaitīt gan saskaņā ar līgumu par finansējuma apjomu veiktos maksājumus, gan uzņēmuma ieguldījumus pētniecībā un attīstībā veselības aprūpes nozarē un ka maksājamo summu iekasē valsts nodokļu iestāde, kas to nekavējoties pārskaita valsts veselības apdrošināšanas iestādei?

[*omissis*: valsts procesuālo tiesību jautājumi]

PAMATOJUMS

I. Fakti

- 1 Ungārijā zāļu mazumtirdzniecību, izņemot slimnīcas, veic ar aptieku starpniecību. Aptiekas iepērk zāles no vairumtirdzniecības izplatītājiem, savukārt vairumtirgotāji – no farmaceitisko produktu izplatīšanas sabiedrībām.
- 2 *Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő* (Valsts veselības apdrošināšanas fonds, Ungārija; turpmāk tekstā – “NEAK”) var subsidēt zāles, piemērojot “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 pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “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.
- 3 To, vai subsidēto zāļu sarakstā ir jāiekļauj kādas zāles, NEAK izlemj pēc pārbaudes, kurā ņem vērā dažādus aspektus, un pēc tam tā nosaka subsīdijas apmēru atkarībā no izplatītāja noteiktās cenas.
- 4 *Novo Nordisk AS* ir Dānijā reģistrēta sabiedrība, kas ražo un tirgo zāles un kas savas darbības ietvaros Ungārijā tirgo pašas ražotās zāles.
- 5 *Novo Nordisk AS* kopā ar *Novo Nordisk Hungária Kft.* ietilpst uzņēmumu grupā, kas savā vārdā un *Novo Nordisk AS* labā noslēdza ar NEAK līgumus par subsidēto projektu portfeli un par finansējuma apjomu. Saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu (attiecībā uz projektu portfeli un iepakošanas vienības cenu) *Novo Nordisk AS* veica maksājumus NEAK saistībā ar zāļu tirdzniecību, kuras subsidē no sociālā nodrošinājuma (turpmāk tekstā – “no līgumiem par finansējuma apjomu izrietošas maksāšanas saistības”), izmantojot tam daļu no ienākumiem, kas tiek iegūti no šo zāļu tirdzniecības.

- 6 Papildus minētajām līgumsaistībām *Novo Nordisk AS* saskaņā ar *a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény* (2006. gada Likums Nr. XCVIII par vispārējiem noteikumiem par drošu un ekonomiski izdevīgu zāļu un medicīnisko piederumu piegādi un par zāļu tirdzniecību; turpmāk tekstā – “Likums par zāļu tirdzniecību”) 36. panta 1. punktu un 40./A panta 1. punktu veica 20 % un 10 % maksājumus saistībā ar sociālā nodrošinājuma subsīdijām attiecībā uz zālēm, kuras šī sabiedrība pārdod ar aptieku starpniecību un uz kurām attiecas jebkāda veida valsts finansējums (turpmāk tekstā – “maksāšanas saistības *ex lege*”).
- 7 Izpildot maksāšanas saistības *ex lege* pēc produktu pārdošanas, *Novo Nordisk AS* atsakās no atlīdzības daļas, ko tā saņem no vairumtirgotāja, proti, no saņemta pārdošanas apgrozījuma daļas. Maksāšanas saistību *ex lege* piemērošana vai nepiemērošana un to kopsomma ir atkarīga no pārdoto zāļu skaita un no sociālā nodrošinājuma subsīdiju summas.
- 8 Būtībā maksāšanas saistību *ex lege* ietvaros *Novo Nordisk AS* atmaksā NEAK, kas finansē zāļu cenu, iepriekš fiksētu procentu likmi par katrām zālēm, kuru iegādes cena tiek subsidēta.
- 9 Maksāšanas saistības *ex lege* tiek izpildītas, veicot maksājumu saskaņā ar nodokļu deklarāciju valsts nodokļu iestādes kontā, kura nekavējoties pārskaita saņemto summu Valsts veselības apdrošināšanas fonda kontā.
- 10 2021. gada 16. jūlijā *Novo Nordisk AS* kā farmaceitisko produktu izplatītāja iesniedza atbildētājas pirmās instances nodokļu iestādei koriģētu PVN deklarāciju par 2016. gada janvāra taksācijas periodu saskaņā ar *az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény* (2017. gada Likums Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu; turpmāk tekstā – “Likums par nodokļu procesa kodeksu”) 195. pantu. Ar koriģēto deklarāciju prasītāja samazināja PVN summu, kas bija jāmaksā par minēto taksācijas periodu, par 7 832 000 [Ungārijas] forintiem, atsaucoties uz maksājumiem, kurus tā bija veikusi gan saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu [...] ar NEAK kā valsts veselības apdrošināšanas struktūru, gan saskaņā ar Likuma par zāļu tirdzniecību 36. panta 1. punktu un 40./A panta 1. punktu.
- 11 Pirmās instances nodokļu iestāde noraidīja prasītājas koriģēto deklarāciju un atteica PVN bāzes *a posteriori* samazinājumu. Pēc tam, kad prasītāja apstrīdēja attiecīgo lēmumu atbildētājam, tā atļāva samazināt nodokļa bāzi attiecībā uz summām, kas ir samaksātas saskaņā ar maksāšanas saistībām, kuras izriet no līgumiem par finansējuma apjomu, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas spriedumu lietā C-717/19.
- 12 Atbildētāja savukārt noraidīja nodokļa bāzes samazinājumu attiecībā uz maksāšanas saistībām *ex lege*. Tā norādīja, ka runa esot par likumā noteiktām maksāšanas saistībām, kas neesot uzskatāmas par cenas samazinājumu, bet gan par īpašo nodokli. Pēc atbildētājas domām, likumā šīs maksāšanas saistības neesot

noteiktas kā cenas samazinājums, bet gan kā nodoklis. Minētās maksāšanas saistības neizrietot no līgumiem par finansējuma apjomu, bet gan tieši no tiesību normām. Tas neesot cenas samazinājums, jo farmaceitisko produktu izplatītājs to nepiegādājot galapatērētājam un maksājumi galvenokārt esot pasākumi budžeta un veselības aprūpes mērķu sasniegšanai, un juridiskajā doktrīnā arī tie tiek uzskatīti par speciālajiem nodokļiem. Maksāšanas saistības *ex lege* reglamentējot *az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény* (2017. gada Likums Nr. CLI par nodokļu administrāciju) [...] un Likums par nodokļu procesa kodeksu. Šādi maksājamās summas esot jāpārskaita nodokļu iestādei un saskaņā ar Likuma par nodokļu procesa kodeksu 6.panta 2.punkta a) apakšpunktu tās esot uzskatāmas par nodokļiem. Nodokļu iestāde apgalvo, ka šis samaksas pienākums esot zāļu nodoklis, kas ir iekasējams, pamatojoties uz saistošu tiesību normu, un to nevarot uzskatīt par cenas samazinājumu.

II.1. Ungārijas tiesības

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017. gada Likums Nr. CL par nodokļu procesa kodeksu) (jaunais Likums par nodokļu procesa kodeksu)

195. pants 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.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007. gada Likums Nr. CXXVII par pievienotās vērtības nodokli)

65. pants 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.

77. pants 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) preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana 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.

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-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) (Likums par zāļu tirdzniecību)

36. pants 1. Zāļu tirdzniecības atļaujas turētājam vai gadījumā, ja tas neveic izplatīšanu Ungārijā, izplatītājam saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts starp minētajām personām un kuru apstiprinājusi valsts nodokļu iestāde, kā arī personai, kas ir iesniegusi pieteikumu sociālā nodrošinājuma subsīdijām preparātam un gadījumā, ja pēdējā minētā neizplata preparātu, izplatītājam (turpmāk šajā nodaļā kopā saukti par “zāļu tirdzniecības atļaujas turētāju”) saistībā ar zālēm un preparātiem (turpmāk šajā nodaļā kopā saukti par “zālēm”), kurus tirgo aptiekās un uz kuriem attiecas jebkāda veida valsts finansējums – izņemot 38. panta 1. punktā paredzētās zāles un preparātus, kuri ir paredzēti tiesiskajā regulējumā par mākslīgā piena maisījumiem zīdaiņiem un mākslīgā piena maisījumiem maziem bērniem –, ir pienākums segt 20 % no sociālā nodrošinājuma subsīdiju daļas, pamatojoties uz apgrozījumu saskaņā ar zāļu receptēm datiem pārskata mēnesī, ņemot vērā ražotāja cenu vai importa cenu (turpmāk tekstā kopā saukti par “ražotāja cenu”) (ražotāja cena/patēriņa cena). Zāļu tirdzniecības atļaujas turētājam attiecībā uz preparātiem, kuri ir paredzēti tiesiskajā regulējumā par mākslīgā piena maisījumiem zīdaiņiem un mākslīgā piena maisījumiem maziem bērniem un tiek tirgoti aptiekās un uz kuriem attiecas jebkāda veida valsts finansējums, ir pienākums segt 10 % no sociālā nodrošinājuma subsīdiju daļas, pamatojoties uz apgrozījuma datiem atbilstoši zāļu receptēm pārskata mēnesī,

ņemot vērā ražotāja cenu (ražotāja cena/patēriņa cena). Maksāšanas saistību aprēķins tiek veikts katram atsevišķam produktam un katram subsīdijas veidam. Par sociālā nodrošinājuma subsīdijām uzskata bruto subsīdiju, ieskaitot pievienotās vērtības nodokli; patēriņa cena ir bruto patēriņa cena; ražotāja cena ir ražotāja neto cena bez pievienotās vērtības nodokļa.

37. pants. 1. Veselības apdrošināšanas iestāde, kas ir atbildīga par Valsts veselības apdrošināšanas fonda pārvaldību, ne vēlāk kā otrā kalendārā mēneša, kas seko pārskata mēnesim, 10. datumā paziņo maksātājam vai publicē savā tīmekļvietnē datus par subsidēšanu un tirdzniecību, kas nepieciešami, lai izpildītu 36.panta 1. un 2. punktā noteiktās maksāšanas saistības.

2. Saistībā ar 36. panta 1. un 2. punktā noteiktajām maksāšanas saistībām zāļu tirdzniecības atļaujas turētājs un zāļu lieltirgotavas atļaujas turētājs ne vēlāk kā trešā kalendārā mēneša, kas seko pārskata mēnesim, 20. datumā iesniedz deklarāciju valsts nodokļu iestādei, izmantojot tās sagatavoto veidlapu, un vienlaikus veic maksājumu kontā, kuru *konkrētajam mērķim* Valsts kasē ir atvērusi nodokļu iestāde.

40. pants Valsts nodokļu iestāde

a) saskaņā ar 36. panta 1., 2., 4. un 4a. punktu iekasēto summu pārskaita uz Valsts veselības apdrošināšanas fonda kontu Valsts kasē, kā ir paredzēts īpašos noteikumos,

b) veicot šo pārskaitījumu uzreiz pēc tam, kad ir saņemts maksājums.

40./A pants. 1. Papildus 36. panta 1. punktā noteiktajam maksājumam zāļu tirdzniecības atļaujas turētājam vai gadījumā, ja tas neveic izplatīšanu Ungārijā, izplatītājam saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts starp abiem pēdējiem un kuru apstiprinājusi valsts nodokļu iestāde (turpmāk šajā pantā kopā saukti par “zāļu tirdzniecības atļaujas turētāju”) saistībā ar aptiekās tirgotām zālēm, uz kurām vismaz sešus gadus attiecas jebkāda veida valsts finansējums un kuru cena, kas ir ņemta par pamatu šādam finansējumam, pārsniedz 1000 forintus, ir pienākums segt 10 % no sociālā nodrošinājuma subsīdiju daļas, pamatojoties uz apgrozījuma datiem atbilstoši zāļu receptēm pārskata mēnesī, ņemot vērā ražotāja cenu vai importa cenu, turpmāk tekstā kopā saukta par “ražotāja cenu”) (ražotāja cena/patēriņa cena), ar noteikumu, ka nav cita produkta, uz kuru arī attiecas valsts finansējums un kura aktīvā viela un lietošanas veids ir identiski attiecīgajam produktam, bet kuru ar citu preču zīmi tirgo cits tirdzniecības atļaujas turētājs. Maksāšanas saistību aprēķins tiek veikts katram atsevišķam produktam un katram subsīdijas veidam.

4. 1. punktā noteiktās maksāšanas saistības reglamentē Likuma par nodokļu administrācijas organizāciju un Likuma par nodokļu kodeksu noteikumi, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi.

5. Valsts nodokļu iestāde informē veselības apdrošināšanas iestādi par līguma, kas noslēgts starp zāļu tirdzniecības atļaujas turētāju un 1. punktā minēto izplatītāju, apstiprināšanu astoņu dienu laikā pēc apstiprināšanas.

6. Veselības apdrošināšanas iestāde, kas ir atbildīga par Valsts veselības apdrošināšanas fonda pārvaldību, ne vēlāk kā otrā kalendārā mēneša, kas seko pārskata mēnesim, 10. datumā paziņo maksātājam vai publicē savā tīmekļvietnē datus par subsidēšanu un tirdzniecību, kas nepieciešami, lai izpildītu 1. punktā noteiktās maksāšanas saistības.

7. Saistībā ar 1. punktā noteiktajām maksāšanas saistībām zāļu tirdzniecības atļaujas turētājs ne vēlāk kā trešā kalendārā mēneša, kas seko pārskata mēnesim, 20. datumā iesniedz deklarāciju valsts nodokļu iestādei, izmantojot tās sagatavoto veidlapu, un vienlaikus veic maksājumu kontā, kuru *konkrētajam mērķim* Valsts kasē ir atvērusi nodokļu iestāde.

8. Veselības apdrošināšanas iestāde, kas ir atbildīga par Valsts veselības apdrošināšanas fonda pārvaldību, vienlaikus ar 6. punktā paredzēto datu paziņošanu elektroniski sniedz valsts nodokļu iestādei datus, kas nepieciešami maksātāju kontrolei.

9. Valsts nodokļu iestāde saskaņā ar 1. punktu iekasēto summu pārskaita uz Valsts veselības apdrošināšanas fonda kontu Valsts kasē, kā ir paredzēts īpašos noteikumos, veicot šo pārskaitījumu uzreiz pēc tam, kad ir saņemts maksājums.

II.2. Savienības tiesības

Padomes Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”)

73. pants

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.

90. pants

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.

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

273. pants

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.

III. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojums

- 13 Tās 2017. gada 20. decembra spriedumā lietā C-462/16 (*Boehringer Ingelheim Pharma*) Tiesa atzina, 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 tiek veiktas ar vairumtirgotāju starpniecību aptiekām, kas veic šīs piegādes personām, kuras ir apdrošinātas privātā veselības apdrošināšanā, kas atmaksā tajā apdrošinātajām personām farmaceitisko produktu pirkuma cenu.
- 14 Spriedumā lietā C-717/19 (*Boehringer Ingelheim*) Tiesa atzina, ka minētajai normai ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts, ka farmācijas uzņēmums no PVN 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.
- 15 Farmaceutisko produktu izplatītāji palīdz finansēt Ungārijas zāļu [cenu] subsidēšanas sistēmu, no vienas puses, veicot maksājumus NEAK kā valsts veselības apdrošināšanas iestādei atbilstoši civiltiesiskiem līgumiem, kurus puses noslēdz brīvprātīgi. Prasītājam nav pienākuma slēgt šādus līgumus ar NEAK, bet ja attiecībā uz kādu farmaceitisko produktu tas nav noslēgts, uz to netiek attiecināts valsts finansējums. Tiesa lēma par šiem maksājumiem spriedumā lietā C-717/19.
- 16 No otras puses, saskaņā ar Likuma par zāļu tirdzniecību 36. panta 1. punktu un 40./A panta 1. punktu uz farmaceitisko produktu izplatītājiem saistībā ar zālēm, uz kurām attiecas valsts finansējums, attiecas papildu maksāšanas saistības 10 % un 20 % apmērā no ražotāja cenas. Šīm maksāšanas saistībām raksturīgs ir tas, ka, lai gan valsts nodokļu iestāde iekasē maksājumu un kontrolē šīs saistības izpildi, šī iestāde nekavējoties pārskaita iekasēto summu NEAK, kā arī tas, ka saskaņā ar līgumu par finansējuma apjomu veiktais maksājums NEAK ietekmē maksāšanas

saistību *ex lege* summu un no šīm maksāšanas saistībām var veikt arī citu veidu atskaitījumus. Ņemot vērā atlaides, maksāšanas saistību faktiskas izpildes sekas ir tādas, ka nodokļa maksātājs farmaceitisko produktu izplatītājs nesāņem daļu no atlīdzības. Paskaidrojuma rakstā likumprojektam, ar kuru sākotnēji tika ieviestas maksāšanas saistības *ex lege*, bija norādīts, ka “*vispārējā komercpraksē ir pieņemts, ka pircējs saņem atlaidi atkarībā no apgrozījuma. Tā kā lielākais medikamentu pircējs ir sociālā nodrošinājuma sistēma, apdrošināšanas iestādei būtu jāsaņem subsidēto zāļu tirdzniecības atlaides, kas arī būtu jānosaka ar likumu*”.

- 17 Pēc atbildētājas domām, maksāšanas saistības *ex lege* nav cenas samazinājums, no vienas puses, tādēļ, ka tas nav cenas samazinājums, kas, ņemot vērā iepriekš nopirkto preču daudzumu, tiek piešķirts līdz izpildei, un, no otras puses, jo to nepiešķir galapatērētājam, tādējādi trūkst tiešas saiknes starp maksātāja pārdošanas atlīdzību, maksājumu un galapatērētāja samaksāto atlīdzību. Maksāšanas saistības *ex lege* ir saistošas un nav savstarpējas, tās ir paredzētas budžeta prognožu izpildei zāļu subsidēšanā un tām nav ietekmes uz pacienta maksāto līdzmaksājumu. Nodokļu iestāde ne tikai darbojas kā nodokļa iekasētāja, bet tai ir arī kompetence kontroles jomā, un tā neveic atmaksu NEAK, bet gan izpilda maksāšanas saistības Valsts kasei. Likuma par zāļu tirdzniecību IV nodaļa reglamentē no līgumiem par finansējuma apjomu izrietošas maksāšanas saistības, kas tiek kvalificētas kā cenas samazinājums, bet maksāšanas saistības *ex lege* ir noteiktas šī likuma V nodaļā un tādēļ tās nevar uzskatīt par cenas samazinājumu. Maksāšanas saistības *ex lege* ir nodoklis, jo tā bāzi var samazināt, no vienas puses, par saskaņā ar Likuma par zāļu tirdzniecību 38. panta 4. punktu pārskata periodā veikto maksājumu summu saskaņā ar līgumiem par finansējuma apjomu bez PVN un, no otras puses, par ieguldījumu pētījumos un attīstībā summu saskaņā ar šī likuma 36. panta 10. punktu, kas nebūtu iespējams, ja maksāšanas saistības *ex lege* nebūtu nodoklis. Taču saskaņā ar PVN direktīvas 78. panta a) apakšpunktu nodokli ietilpst nodokļa bāzē un, tā kā maksāšanas saistības, kas ir saistoši noteiktas Likuma par zāļu tirdzniecību 36. panta 1. punktā un 40./A panta 1. punktā, ir īpašs nodoklis, tās nevar uzskatīt par cenas samazinājumu, kas atļautu samazināt nodokļa bāzi.
- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka strīdu starp pusēm nevar atrisināt, pamatojoties uz Ungārijas tiesībām un uz tām balstīto nodokļu iestādes praksi, nepārbaudot Savienības tiesības, PVN direktīvas pamatprincipus un tiesības, kuras ir jāpiemēro valsts tiesai, kā arī, nepārbaudot, vai Ungārijas tiesības un uz tām balstītā nodokļu iestādes prakse atbilst prasībām, kas izriet no Savienības tiesībās noteiktās PVN neitralitātes, ņemot vērā to, ka farmācijas uzņēmums, kas veic maksājumus *ex lege* valsts veselības apdrošināšanas iestādei [atkarībā] no valsts finansētu farmaceitisko produktu noieta radītā apgrozījuma, nav tiesību *a posteriori* samazināt nodokļa bāzi tā iemesla dēļ, ka maksājumi tiek veikti *ex lege*, ka no maksāšanas saistību bāzes var atskaitīt gan saskaņā ar līgumu par finansējuma apjomu veiktos maksājumus, gan uzņēmuma ieguldījumus pētniecībā un attīstībā veselības aprūpes nozarē un ka maksājamo summu iekasē valsts nodokļu iestāde, kas to nekavējoties pārskaita valsts veselības apdrošināšanas iestādei.

- 19 Pēc iesniedzējtiesas domām, šajā lietā *NEAK* ir jāuzskata par prasītājas veiktās preču piegādes galapatērētāju, jo 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 (2021. gada 6. oktobra spriedums *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, 45. punkts), tādējādi nodokļu administrācijas saņemtā summa nedrīkst pārsniegt galapatērētāja samaksāto summu (1996. gada 24. oktobra spriedums *Elida Gibbs*, C-317/94, 24. punkts, un 2021. gada 6. oktobra spriedums *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, [46.] punkts). No viedokļa, kas *to uzskata par cenas samazinājumu*, ir svarīgi tikai tas, ka nodokļa maksātājs nav saņēmis visu atlīdzību vai daļu no atlīdzības par saviem produktiem (2021. gada 6. oktobra spriedums *Boehringer Ingelheim*, C-717/19, 51. punkts).
- 20 Saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu nodokļa bāze tiek attiecīgajā apmērā samazināta saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem nosacījumiem. Ņemot vērā, ka iepriekš izklāstīto faktisko apstākļu kontekstā nav apsvērts pārbaudīt *ex lege* noteiktās maksāšanas saistības, kuras ir jāizpilda nodokļu iestādei, bet kuru faktiski pārskaita valsts veselības apdrošināšanas iestādei. Tiesai nav bijis iespējas aplūkot jautājumu par to, vai maksāšanas saistības *ex lege*, kādas tiek aplūkotas šajā lietā, kuras iekasē nodokļu iestāde un kuru deklarēšanu un samaksu arī kontrolē nodokļu iestāde, kuras valsts tiesiskajā regulējumā ir dēvētas par zāļu nodokli un kuru summu nodokļu iestāde nekavējoties pārskaita *NEAK*, var uzskatīt par atlaides piešķiršanu proporcionāli maksājumiem, kurus farmaceitisko produktu izplatītājs veic saskaņā ar līgumu par finansējuma apjomu.

Šajos apstākļos iesniedzējtiesa vēlas zināt, vai tas, ka farmācijas uzņēmumiem nav tiesību *a posteriori* samazināt nodokļa bāzi, ja tām ir jāizpilda maksāšanas saistības, kuru tiešais saņēmējs ir valsts nodokļu iestāde, bet samaksātā summa netieši ir paredzēta *NEAK*, kura galu galā sedz zāļu iegādes cenas, tādējādi ar maksājumu tiek veikts ieguldījums zāļu subsīdiju finansēšanā, pārkāpj nodokļu neitralitātes principu.

IV. Citi procesuāli jautājumi

[*omissis*: valsts procesuālo tiesību jautājumi]

Budapeštā, 2023. gada 30. martā

[*omissis*: paraksti]