

Sprawa C-717/19**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

27 września 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

16 września 2019 r.

Strona skarżąca:

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

Druga strona postępowania:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry)

[...]

W ramach postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych wszczętego na wniosek Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe [(...) Budapeszt, (...)], będącej stroną skarżącą, przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry) [(...) Budapeszt, (...)], będącej drugą stroną postępowania, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry) wydał następujące

Postanowienie

Tutejszy sąd postanawia zawiesić postępowanie i jednocześnie, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, przedłożyć Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że niezgodny z nim jest przepis krajowy, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, na mocy którego zgodnie z umową, której zawarcie nie jest obowiązkowe, przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dokonujące płatności na rzecz państwowej instytucji ubezpieczeń zdrowotnych na podstawie obrotów uzyskanych z produktów leczniczych i w związku z tym niezachowujące pełnej zapłaty za wspomniane produkty, nie ma prawa do obniżenia podstawy opodatkowania a *posteriori* wyłącznie ze względu na fakt, że płatności nie są dokonywane w sposób określony wcześniej w jego polityce handlowej lub głównie w celach promocyjnych?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że niezgodny z nim jest przepis krajowy, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym w celu obniżenia podstawy opodatkowania a *posteriori* wymagana jest faktura wystawiona na osobę uprawnioną do zwrotu, wykazująca dokonanie transakcji uprawniającej do wspomnianego zwrotu, jeżeli transakcja, która pozwala na obniżenie podstawy opodatkowania a *posteriori*, jest poza tym należycie udokumentowana, opiera się na danych możliwych do późniejszego zweryfikowania, częściowo publicznych i autentycznych oraz umożliwia prawidłowe pobranie podatku?

[...] [kwestie proceduralne związane z prawem krajowym]

Uzasadnienie

I. Okoliczności faktyczne

Zgodnie z art. 195 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy CL z 2017 r. o ogólnej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „nową ustawą o ogólnej ordynacji podatkowej”), w dniu 13 listopada 2018 r. skarżąca będąca przedsiębiorstwem farmaceutycznym złożyła organowi podatkowemu pierwszej instancji będącemu drugą stroną postępowania deklarację uzupełniającą w stosunku do deklaracji VAT dotyczącej okresu podatkowego odpowiadającego wrześniowi 2018 r. W drodze wspomnianej deklaracji uzupełniającej skarżąca zmniejszyła kwotę VAT należnego za ten okres podatkowy o 354 687 000 forintów, powołując się na płatności dokonane na podstawie specjalnych umów cywilnoprawnych (tzw. umów o wielkości finansowania, zwanych dalej „umowami”) zawartych między skarżącą a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (krajowym funduszem ubezpieczeń zdrowotnych, zwanym dalej „NEAK”) jako państwową instytucją ubezpieczeń zdrowotnych.

Umowy zostały zawarte w odniesieniu do produktów leczniczych wprowadzanych do obrotu przez skarżącą: JARDIANCE, JENTADUETO, PRADAX, SPIRIVA, TRAJENTA, STRIVERDI RESPIMAT, SPIOLTO RESPIMAT, SYNJARDY i OFEV na okres od 1 października 2013 r. do 31 grudnia 2017 r. Na podstawie rzeczonych umów skarżąca zobowiązała się do dokonywania na rzecz NEAK płatności wynikających ze sprzedaży tych produktów leczniczych w ramach finansowania z zabezpieczenia społecznego, odliczając część obrotów uzyskanych ze sprzedaży owych produktów leczniczych. Kwota zobowiązań płatniczych została wyrażona jako wartość procentowa finansowania brutto z zabezpieczenia społecznego na jednostkę opakowaną (na opakowanie) wprowadzoną do obrotu z finansowaniem (rozliczenie na podstawie opakowań), a w przypadku niektórych umów została określona na poziomie 100% w przypadku, gdy finansowanie wypłacane przez zabezpieczenie społeczne w odniesieniu do niektórych produktów przekraczało limit (rozliczenie na podstawie rocznych wartości granicznych). Zobowiązanie płatnicze było regulowane według miesięcy kalendarzowych lub raz w roku (w ramach jednej płatności).

W odniesieniu do ambulatoryjnej opieki zdrowotnej NEAK finansuje cenę produktów leczniczych na receptę z finansowania z zabezpieczenia społecznego w ramach tzw. „systemu dopłat do cen”. We wspomnianym systemie zapłata ceny finansowanego produktu jest dokonywana w ramach wielostronnego stosunku prawnego, przy czym płatność ta jest dzielona między pacjenta i NEAK. Pacjent płaci aptece tzw. cenę refundowaną za otrzymany produkt, która odpowiada różnicy między ceną produktu a finansowaniem z zabezpieczenia społecznego. Posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu (w niniejszej sprawie skarżąca) określa cenę produktów leczniczych finansowanych przez NEAK, który decyduje o jej zatwierdzeniu w ramach procedury dopuszczenia do finansowania z zabezpieczenia społecznego po przeprowadzeniu złożonego badania obejmującego aspekty polityki zdrowotnej, aspekty o charakterze zawodowym oraz aspekty dotyczące efektywności kosztowej, a następnie określa odpowiednią kwotę finansowania.

Skarżąca sprzedaje produkty lecznicze bezpośrednio hurtownikowi, hurtownik aptecę, a apteka pacjentom, w tym ostatnim przypadku po cenie obniżonej o kwotę finansowania z zabezpieczenia społecznego. Wreszcie, NEAK zwraca aptecę kwotę finansowania. Zapłata otrzymana przez aptekę, która stanowi podstawę VAT, składa się z dwóch części: pierwsza z nich to płatność dokonywana przez pacjenta (obniżona cena w zależności od finansowania, która jest nazywana ceną refundowaną), a druga to kwota, jaką płaci NEAK (finansowanie). Apteka jest zobowiązana do zapłaty VAT odpowiadającego obu kwotom.

W odniesieniu do skarżącej zawarcie umów nie stanowi zobowiązania prawnego, lecz umożliwia zapewnienie, że produkty lecznicze wprowadzane do obrotu przez skarżącą będą korzystać z finansowania w ramach zabezpieczenia społecznego. Jednocześnie, wraz z zawarciem umów skarżąca rezygnuje z części zapłaty, którą otrzymuje od hurtownika za produkt leczniczy (to znaczy z części uzyskanych

obrotów), ponieważ skarżąca dokonuje płatności na rzecz NEAK, odliczając je od tej kwoty.

Zawarcie umów jest również korzystne dla NEAK, ponieważ w ten sposób, w miarę możliwości, umożliwia stale pacjentom, którzy tego potrzebują, dostęp do leczenia nowymi produktami leczniczymi najnowszej generacji finansowanymi z zabezpieczenia społecznego, przy jednoczesnym zapewnieniu przestrzegania przydziału środków budżetowych poprzez utrzymanie wydatków przeznaczonych na produkty lecznicze będące przedmiotem umów w określonych granicach.

Chociaż nie wystawia się faktury za płatność skarżącej na rzecz NEAK, umowy i dokonane zgodnie z nimi płatności mogą być później zweryfikowane na podstawie dokumentów:

- Podstawę płatności stanowi wezwanie do zapłaty przesłane skarżącej przez NEAK jako państwową instytucję ubezpieczeń zdrowotnych.
- Dostępne jest potwierdzenie przelewu bankowego.
- NEAK publikuje główne dane umowne na swojej stronie internetowej zgodnie z przepisami prawa.
- Cena stanowiąca podstawę finansowania produktów leczniczych z zabezpieczenia społecznego oraz dane dotyczące finansowania są zawarte w oficjalnym rejestrze publicznym prowadzonym przez NEAK.
- Apteka uzyskuje od NEAK refundację kwoty finansowania z zabezpieczenia społecznego zgodnie z umową o dopłatę do cen zawartą między nią a NEAK. Sposób refundacji finansowania jest określony w ustawodawstwie, w umowie o dopłatę do cen oraz w ogólnych warunkach umownych, w związku z czym refundacja opiera się na receptach lekarskich lub na ważnych dokumentach roboczych wypełnionych w odpowiedni sposób.
- Identyfikowalność i kontrola wprowadzania do obrotu spornych produktów leczniczych może być zapewniona na podstawie publicznych danych dotyczących wprowadzania do obrotu produktów leczniczych, opublikowanych przez NEAK na jego stronie internetowej, oraz na podstawie własnych danych skarżącej dotyczących wprowadzania do obrotu.

W świetle wszystkich powyższych okoliczności faktycznych organ administracji pierwszej instancji będący drugą stroną postępowania odrzucił deklarację uzupełniającą skarżącą, to znaczy nie zezwolił na obniżenie podstawy opodatkowania a *posteriori*; w następstwie odwołania wniesionego przez skarżącą druga strona postępowania utrzymała w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji. Zdaniem drugiej strony postępowania art. 77 ustawy o VAT zawiera wszystkie przesłanki obniżenia podstawy opodatkowania wymienione w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, w związku z czym nie można stwierdzić, iż istnieje niezgodność z prawem Unii, ponieważ przy transpozycji dyrektywy do krajowego

porządku prawnego nie jest wymagane, aby przepisy dyrektywy i przepisy prawa krajowego były dosłownie identyczne. Dyrektywa jedynie ustanawia cele regulacyjne, pozostawiając ustawodawcy krajowemu swobodę decydowania o tym, jak je osiągnąć. Druga strona postępowania podniosła, że wyrok Trybunału z dnia 20 grudnia 2017 r. wydany w sprawie C-462/16 (Boehringer Ingelheim Pharma) opierał się na innych okolicznościach faktycznych i w związku z tym nie ma zastosowania do niniejszej sprawy. W ocenie drugiej strony postępowania, biorąc pod uwagę brzmienie tego wyroku, płatności dokonane na rzecz NEAK nie spełniają przesłanek określonych w art. 77 ust. 4 ustawy o VAT (niezależnie od tego, czy są one określone w ramach polityki handlowej, czy też w celach promocyjnych). Przeciwnie, przesłanki określone w art. 78 ust. 3 i 4 ustawy o VAT mają na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie oszustwom podatkowym.

II.1. Prawo węgierskie

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (nowa ustawa o ogólnej ordynacji podatkowej)

Artykuł 195:

„Jeżeli podatnik, który złożył deklarację uzupełniającą, podnosi wyłącznie okoliczność, że przepis, z którego wynika opodatkowanie, jest niezgodny z konstytucją lub z aktem prawnym Unii Europejskiej o charakterze generalnym mającym bezpośrednie zastosowanie, lub że uchwała gminna jest sprzeczna z innym przepisem prawa, organ podatkowy podejmuje decyzję w przedmiocie deklaracji uzupełniającej w terminie piętnastu dni od jej złożenia, nie dokonując żadnych kontroli, pod warunkiem, że w chwili złożenia owej deklaracji trybunał konstytucyjny, Kúria [sąd najwyższy, Węgry] lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie orzekły jeszcze w tej kwestii lub że deklaracja uzupełniająca nie jest zgodna z brzmieniem opublikowanego orzeczenia”.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ustawą o VAT”)

Artykuł 65:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, jeżeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej, podstawa opodatkowania obejmuje zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami mającymi bezpośredni wpływ na cenę takiej dostawy lub świadczenia”.

Artykuł 77:

„1. W odniesieniu do dostaw towarów, świadczenia usług lub wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zmiana lub wygaśnięcie umowy — w tym okoliczność, że umowa jest nieważna lub nie istnieje — stanowią podstawę obniżenia podstawy opodatkowania a *posteriori* w wysokości odpowiadającej zaliczce lub zapłacie, która została lub musi zostać zwrócona w całości lub w części.

[...]

4. Jeżeli po wykonaniu dostawy towarów lub świadczeniu usług podatnik, zgodnie z warunkami określonymi w jego polityce handlowej, zwróci kwotę pieniężną na cele promocyjne osobie - niezależnie od tego, czy osoba ta jest, czy też nie jest podatnikiem -, która nie nabyła bezpośrednio od wspomnianego podatnika towaru lub usługi uprawniającej do zwrotu, podatnik dokonujący zwrotu może obniżyć a *posteriori* podstawę opodatkowania odpowiadającą dostawie towarów lub świadczeniu usług podlegających zwrotowi (transakcja uprawniająca do obniżenia podstawy opodatkowania), pod warunkiem, że:

- a) dostawa towarów lub świadczenie usług, które zostały wykonane bezpośrednio na rzecz osoby uprawnionej do zwrotu (transakcja uprawniająca do zwrotu), jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu, które miało miejsce na terytorium kraju, oraz że
- b) kwota podlegająca zwrotowi jest niższa od iloczynu wynikającego z pomnożenia liczby transakcji uprawniających do zwrotu przez niższą cenę jednostkową, powiększoną o podatek, dostarczonych towarów lub świadczonej usług w ramach danego działania promocyjnego i w odniesieniu do wszystkich transakcji uprawniających do obniżenia podstawy opodatkowania.

5. W kontekście zastosowania ust. 4 uznaje się, że zwrócona kwota obejmuje wartość podatku”.

Artykuł 78:

„3. W celu zastosowania art. 77 ust. 4 konieczne jest, aby podatnik dokonujący zwrotu posiadał:

- a) kopię faktury wystawioną dla osoby uprawnionej do zwrotu, która potwierdza, że transakcja uprawniająca do zwrotu została dokonana i która jednoznacznie dowodzi, że dana transakcja jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu, które miało miejsce na terytorium kraju, oraz
- b) dowód dokonania przelewu środków pieniężnych lub płatności gotówkowej, który jednoznacznie świadczy o tym, że podatnik zwrócił kwotę określoną w jego polityce handlowej osobie uprawnionej do zwrotu.

4. Dowód, o którym mowa w ust. 3 lit. b), musi zawierać następujące elementy:

a) Imię i nazwisko lub nazwę, adres oraz, w przypadku podatnika, numer identyfikacji podatkowej osoby uprawnionej do zwrotu.

b) Informację o prawie do odliczenia w związku z daną transakcją, opartą na oświadczeniu osoby uprawnionej do zwrotu”.

A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól szóló 1997. évi LXXXIII. törvény (ustawa LXXXIII z 1997 r. o obowiązkowych świadczeniach z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego)

Artykuł 30/A:

„Instytucja ubezpieczeń zdrowotnych może zawierać z posiadaczami pozwolenia na dopuszczenie do obrotu, o którym mowa w art. 36 ust. 1 ustawy XCVIII z 2006 r. o obrocie produktami leczniczymi, a także z podmiotami wprowadzającymi do obrotu materiały medyczne oraz z podmiotami świadczącymi usług opieki zdrowotnej, umowy dotyczące cen, ilości i wymogów jakościowych produktów i usług opieki zdrowotnej, które mogą być sprzedawane po cenie refundowanej, lub dotyczące innych kwestii, które strony uznają za istotne”.

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (ustawa XCVIII z 2006 r. o ogólnych przepisach dotyczących niezawodnych i ekonomicznie opłacalnych dostaw produktów leczniczych i materiałów medycznych oraz o obrocie produktami leczniczymi; zwana dalej „ustawą o obrocie produktami leczniczymi”)

Artykuł 17:

„4. Zakazana jest reklama produktów leczniczych i środków spożywczych, które mogą być wydawane wyłącznie na receptę w aptekach lub które zostały dopuszczone do finansowania z zabezpieczenia społecznego, a także materiałów medycznych finansowanych z zabezpieczenia społecznego.”

Artykuł 26:

„2. W celu przestrzegania ram budżetowych instytucja ubezpieczeń zdrowotnych może zawierać umowy dotyczące wielkości finansowania, o których mowa w ust. 5, w odniesieniu do produktów leczniczych już finansowanych lub dopiero dopuszczonych do finansowania albo do niektórych kategorii lub wskazań tych produktów, a także produktów leczniczych finansowanych ze względów słuszności.

[...]

5. Zobowiązanie płatnicze przewidziane w umowach dotyczących wielkości finansowania może zostać określone:

- a) proporcjonalnie do dopłaty do ceny zapłaconej za jednostkę sprzedaną z dopłatą;
- b) na podstawie różnicy między całkowitą kwotą dopłaty zapłaconej za jeden lub więcej produktów w okresie, o którym mowa w umowie, a wartością graniczną określoną w umowie;

[...] [przepisy nieistotne dla niniejszej sprawy]

e) możliwe jest również określenie zgodnie z zaleceniami dotyczącymi podawania danego produktu leczniczego, na podstawie różnicy między dawką przepisaną a dawką referencyjną określoną w umowie zgodnie z kryterium efektywności kosztowej.

6. Przepisy ust. 5 mogą być także stosowane jednocześnie w odniesieniu do preparatu”.

Artykuł 28:

„1. W celu finansowania produktów leczniczych dopuszczonych do finansowania z zabezpieczenia społecznego, instytucja ubezpieczeń zdrowotnych może stosować następujące metody finansowania:

[...]

c) Umowy dotyczące wielkości finansowania.

[...]”

A 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 (rozporządzenie ministerstwa zdrowia nr 32/2004 z dnia 26 kwietnia w sprawie kryteriów dotyczących dopuszczenia zarejestrowanych produktów leczniczych i środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego do finansowania z zabezpieczenia społecznego oraz w sprawie zmiany dopuszczenia lub finansowania)

Artykuł 11:

„1. W przypadku umów dotyczących wielkości finansowania, o których mowa w art. 26 ustawy o obrocie produktami leczniczymi, wysokość kwoty finansowania określa się z uwzględnieniem propozycji złożonej przez izbę pracowników służby zdrowia co do liczby pacjentów, którzy mogą być leczeni, biorąc pod uwagę częstość występowania lub zachorowalności na daną chorobę.”

II.2. Prawo Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”)

Artykuł 73

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.”

Artykuł 90

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

Artykuł 273

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z faktowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

III. Uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

W wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r. wydanym w sprawie C-462/16, Boehringer Ingelheim Pharma, Trybunał orzekł, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje, w rozumieniu wspomnianego

artykułu, obniżeniem podstawy opodatkowania na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego, jeżeli dostawy produktów leczniczych są dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych.

Węgierski system finansowania jest podobny do niemieckiego systemu finansowania prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego, z tą różnicą, że na Węgrzech płatności na rzecz NEAK, jako publicznej instytucji ubezpieczeń zdrowotnych, nie są oparte na bezwzględnie obowiązującym przepisie prawa, lecz na umowie cywilnoprawnej zawartej dobrowolnie przez strony. Skarżąca nie jest zobowiązana do zawarcia takiej umowy z NEAK, ale konsekwencja umowy jest taka sama jak w sprawie C-462/16. W szczególności owa konsekwencja polega na tym, że skarżąca mogła dysponować tylko kwotą, która odpowiada obniżonej o rzeczony rabat cenie sprzedaży tych produktów leczniczych aptekom (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, pkt 35). Trybunał nie odniósł się jednak do kwestii, czy w przypadku, gdy rabat nie jest przyznawany na podstawie bezwzględnie obowiązującego przepisu prawa, lecz, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, jest on dobrowolny, nadal możliwe jest obniżenie podstawy opodatkowania *a posteriori*.

Zdaniem drugiej strony postępowania kwoty zapłacone na rzecz NEAK nie mogą być uznane za zwrot *a posteriori* w celach promocyjnych. Ze względu na to, iż reklama produktów leczniczych finansowanych z zabezpieczenia społecznego jest zakazana na mocy art. 17 ust. 4 ustawy XCVIII z 2006 r. o obrocie produktami leczniczymi, promocja sprzedaży w przypadku objętych umowami produktów leczniczych na receptę jest wykluczona. Ponadto nie jest również spełniona przesłanka, aby takie kwoty były określane przez podatnika „zgodnie z warunkami określonymi w jego polityce handlowej”, ponieważ to nie skarżąca, lecz stowarzyszenie pracowników służby zdrowia ustala kwoty odpowiadające płatnościom dokonywanym na podstawie umów zgodnie z art. 11 ust. 1 rozporządzenia ministerstwa zdrowia nr 32/2004 z dnia 26 kwietnia 2004 r.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Chociaż wydaje się, że państwo członkowskie może swobodnie określać warunki obniżenia podstawy opodatkowania *a posteriori*, w sprawie Boehringer Ingelheim Pharma Trybunał nie odniósł się do kwestii, w jakim stopniu ograniczenie jest proporcjonalne do celu regulacyjnego, jeżeli zostaną określone warunki obniżenia *a posteriori* podstawy opodatkowania. Kwestia ta jest uzasadniona, ponieważ w celu rozstrzygnięcia sprawy konieczne jest ustalenie, czy ustawodawstwo węgierskie narusza zasadę neutralności podatkowej i czy stanowi ono nieproporcjonalne ograniczenie w stosunku do celu realizowanego przez przepisy. W rzeczywistości ustawodawstwo węgierskie pozbawia wszystkie przedsiębiorstwa farmaceutyczne, które zawarły umowy podobne do tych, które są przedmiotem postępowania głównego, możliwości obniżenia podstawy opodatkowania *a posteriori*.

W ocenie tutejszego sądu w niniejszej sprawie NEAK należy uznać za konsumenta końcowego dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne, w związku z czym kwota pobrana przez organ podatkowy nie może być wyższa od kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego (wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, pkt 24). W konsekwencji, biorąc pod uwagę, że ponieważ część zapłaty nie została otrzymana przez podatnika ze względu na rabat przyznany przez skarżącą na rzecz NEAK, obniżenie ceny po dokonaniu transakcji zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT faktycznie miało miejsce. W tych okolicznościach skarżąca nie mogła swobodnie dysponować całością ceny otrzymanej przy sprzedaży swoich produktów aptekom lub hurtownikom (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, pkt 41-43).

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

Jako przesłankę obniżenia podstawy opodatkowania a *posteriori* ustawodawstwo węgierskie wymaga przedstawienia kopii faktury wystawionej na nazwisko osoby uprawnionej do zwrotu, potwierdzającej dokonanie transakcji uprawniającej do takiego zwrotu, oraz dowodu przelewu środków pieniężnych lub płatności gotówką.

W niniejszej sprawie nie wystawiono faktury w odniesieniu do skarżącej i NEAK, lecz jedynie przedstawiono wezwanie do zapłaty przesłane przez NEAK skarżącej i potwierdzenie zapłaty przelewem bankowym. Zgodnie z metodą określoną w umowie NEAK oblicza kwotę podaną w wezwaniu do zapłaty na podstawie danych dotyczących ilości produktów leczniczych wprowadzonych do obrotu i recept za dany okres. W związku z tym, nawet w przypadku braku faktury, transakcja jest należycie udokumentowana, ponieważ dane dotyczące umów i dane dotyczące ilości produktów leczniczych wprowadzonych do obrotu są publicznie dostępne, a rozliczenie finansowania opiera się na oficjalnych rejestrach publicznych. Należy również zauważyć, iż NEAK jest państwową instytucją ubezpieczeń zdrowotnych, zatem można niewątpliwie założyć, że dane podane w wezwaniu do zapłaty są prawidłowe.

Artykuł 273 dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na ustanowienie dodatkowych obowiązków w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Tutejszy sąd uważa, że ograniczenia muszą być proporcjonalne do zamierzonego celu. W niniejszej sprawie możliwość oszustwa podatkowego nie była rozpatrywana, ani też nie powołała się na nią druga strona postępowania, natomiast prawidłowy pobór VAT może zostać zapewniony, nawet w przypadku braku faktury, na podstawie danych, o których mowa w poprzednim ustępie, i z uwzględnieniem interwencji instytucji publicznej.

W sprawie Boehringer Ingelheim Pharma Trybunał nie rozpatrywał, jakie są przesłanki formalne i jakie dokumenty są konieczne, aby możliwe było obniżenie

podstawy opodatkowania a *posteriori*, w związku z czym podniesiona kwestia jest uzasadniona.

[...] [kwestie proceduralne związane z prawem krajowym]

Budapeszt, dnia 16 września 2019 r.

[...]

[podpisy]

DOKUMENT ROBOCZY