

Asia C-248/23

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

18.4.2023

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin:

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

Ennakkoratkaisupyyntöön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

30.3.2023

Kantaja:

Novo Nordisk AS

Vastaaja:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(kansallisen vero- ja tulliviranomaisen muutoksenhakuosasto,
Unkari)

Fővárosi Törvényszék (Budapestin alioikeus, Unkari)

[– –]

Fővárosi Törvényszék on antanut verotusta koskevassa hallintoriita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Novo Nordisk AS ([– –] Bagsvaerd, Tanska) [– –], kantajana, ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tulliviranomaisen muutoksenhakuosasto, Unkari) ([– –] Budapest, Unkari) [– –], vastaajana, seuraavan

VÄLIPÄÄTÖKSEN

Fővárosi Törvényszék [– –] esittää unionin tuomioistuimelle Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö, jonka

mukaan lääkeyrityksellä, joka suorittaa valtion sairausvakuutuslaitokselle ex lege maksuja, jotka määräytyvät sen julkisesti tuettujen lääkkeiden myynnistä saaman liikevaihdon mukaan, ei ole oikeutta veron perusteen jälkikäteiseen alentamiseen, koska maksut suoritetaan ex lege, tilanteessa, jossa maksun perusteesta voidaan vähentää sekä vastattavaksi ottamisesta tehtyjen sopimusten mukaisesti suoritettut maksut että kyseisen yrityksen terveydenhuollon tutkimukseen ja kehittämiseen tekemät investoinnit ja jossa maksut perii valtion veroviranomainen, joka siirtää ne välittömästi valtion sairausvakuutuslaitokselle?

[– –] [kansalliseen prosessioikeuteen liittyviä seikkoja]

OIKEUDELLISET PERUSTELUT

I. Asian tausta

- 1 Unkarissa lääkkeiden vähittäismyynti tapahtuu sairaaloita lukuun ottamatta apteekkien kautta. Apteekit tekevät hankintansa tukkukauppiailta ja tukkukaupat puolestaan lääkkeiden jakeluyhtiöiltä.
- 2 Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (kansallinen sairausvakuutuskassa, Unkari; jäljempänä NEAK) voi maksaa lääkkeille tukea soveltamalla ns. hintatukijärjestelmää. NEAK myöntää tämän järjestelmän mukaan hintatuen lääkemääräystä vastaan myydyille lääkkeille, jotka sosiaalivakuutus ottaa vastattavakseen avohoitopalvelujen yhteydessä. Tukea saavan lääkkeen hinnan maksu jaetaan tämän jälkeen NEAK:n ja potilaan kesken. Potilas maksaa apteekille ”tuetun hinnan”, joka vastaa lääkkeen hinnan ja NEAK:n maksaman tuen välistä erotusta. NEAK korvaa myöhemmin apteekille kyseisen tuen määrän. Apteekkien perimien lääkkeiden hinnoissa, jotka muodostavat arvonlisäveron perusteen, on siis kaksi osatekijää, joista ensimmäinen on NEAK:n maksama tuki ja toinen potilaan maksama ”tuettu hinta”. Apteekki on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveroa sekä potilaan maksamasta määrästä että NEAK:n suorittamasta määrästä.
- 3 NEAK päättää sellaisen monitahoisen tutkimuksen jälkeen, jossa otetaan huomioon erilaisia seikkoja, myönnetäänkö lääkkeelle tukea, ja vahvistaa sitten tuen määrän jakelijan vahvistaman hinnan perusteella.
- 4 Novo Nordisk AS on Tanskaan rekisteröitynyt yhtiö, jonka toimialana on lääkkeiden valmistus ja myynti ja joka toiminnassaan myy valmistamiaan lääkkeitä Unkarissa.
- 5 Novo Nordisk AS ja Novo Nordisk Hungária Kft. kuuluvat kumpikin konserniin, joka teki NEAK:n kanssa omissa nimissään ja Novo Nordisk AS:n lukuun yhtäältä sopimuksia tuettavien hankkeiden valikoimasta ja toisaalta sopimuksia vastattavaksi ottamisesta. Vastattavaksi ottamisesta tehtyjen sopimusten mukaan (ja siltä osin kuin oli kyse tuettavien hankkeiden valikoimasta ja lääkkeen hinnasta

myyntipakkaukselta) Novo Nordisk AS suoritti NEAK:lle maksuja, jotka perustuivat sosiaalivakuutuksesta tukea saavien lääkkeiden myyntiin (jäljempänä vastattavaksi ottamisesta tehtyihin sopimuksiin perustuva maksuvelvoite), ja käytti niihin osan tuettujen lääkkeiden myynnistä saamistaan tuloista.

- 6 Kyseisen sopimusvelvoitteen lisäksi Novo Nordisk AS suoritti lääkkeiden ja lääkinnällisten laitteiden luotettavasta ja taloudellisesti kestävästä jakelusta sekä lääkkeiden myyntiä koskevista yleisistä säännöistä vuonna 2006 annetun lain XCVIII (a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. Törvény, jäljempänä lääkkeiden myyntiä koskeva laki) 36 §:n 1 momentin ja 40/A §:n 1 momentin nojalla yhtäältä 20 prosentin ja toisaalta 10 prosentin suuruisia maksuja, jotka liittyvät kyseisen yrityksen apteekkien kautta myymille julkisesti tuetuille lääkkeille sosiaalivakuutuksesta maksettavaan tukeen (jäljempänä ex lege -maksuvelvoite).
- 7 Täyttääkseen ex lege -maksuvelvoitteen valmisteiden myynnissä Novo Nordisk AS luopuu osasta tukkuliikkeiden maksamaa vastiketta eli osasta myynnistä saamistaan liikevaihdosta. Ex lege -maksuvelvoitteen sovellettavaksi tuleminen ja sen kokonaismäärä riippuvat myytyjen lääkkeiden määrästä sekä sosiaalivakuutuksesta maksettavan tuen suuruudesta.
- 8 Käytännössä ex lege -maksuvelvoite tarkoittaa, että Novo Nordisk AS maksaa NEAK:lle, joka korvaa lääkkeet, ennalta määritetyn kiinteän prosenttiosuuden jokaisesta hintatukea saavasta lääkkeestä.
- 9 Ex lege -maksuvelvoite täytetään tallettamalla maksu veroilmoituksen perusteella valtion veroviranomaisen tilille, jolta maksu siirretään välittömästi valtion sairausvakuutuslaitoksen tilille.
- 10 Novo Nordisk AS esitti 16.7.2021 lääkevalmisteiden jakelijana ensimmäisen asteen veroviranomaiselle arvonlisäveron oikaisuilmoituksen tammikuussa 2016 päättyneeltä verokaudelta verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain nro CL (az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. Törvény, jäljempänä verotusmenettelystä annettu laki) 195 §:n mukaisesti. Oikaisuilmoituksessaan kantaja alensi kyseiseltä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrää 7 832 000 Unkarin forintilla viitaten maksuihin, joita se oli suorittanut NEAK:n eli valtion sosiaaliturvalaitoksen kanssa tekemiensä vastattavaksi ottamista koskevien sopimusten [– –] ja lääkkeiden myyntiä koskevan lain 36 §:n 1 momentin ja 40/A §:n 1 momentin nojalla.
- 11 Ensimmäisen asteen veroviranomainen hylkäsi kantajan oikaisuilmoituksen ja kieltäytyi hyväksymästä jälkikäteen tehtyä arvonlisäveron perusteen alentamista. Kantaja teki asiassa oikaisuvaatimuksen vastaajalle, joka hyväksyi arvonlisäveron perusteen alentamisen niiden määrien osalta, jotka oli maksettu vastattavaksi ottamisesta tehtyihin sopimuksiin perustuvan maksuvelvoitteen nojalla, ja viittasi päätöksessään Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioon C-717/19.

- 12 Arvonlisäveron perusteen alentamista ex lege -maksuvelvoitteen osalta vastaaja ei sitä vastoin hyväksynyt. Se totesi, että kyseessä on laissa säädetty maksuvelvoite, joka ei ole hinnanalennus vaan erityisvero. Vastaajan mukaan laissa ei määritetä tätä maksuvelvoitetta hinnanalennukseksi vaan veroksi. Maksuvelvoite ei perustu vastattavaksi ottamisesta tehtäviin sopimuksiin, vaan se perustuu suoraan lakiin. Kyseessä ei ole hinnanalennus, koska lääkkeiden jakelija ei kohdista maksua loppukuluttajalle ja koska sillä pyritään ensisijaisesti julkistaloudellisiin ja terveydellisiin tavoitteisiin, ja oikeuskäytännössäkin kyseistä maksua pidetään erityisverona. Ex lege -maksuvelvoitteesta säädetään verohallinnon organisaatiosta vuonna 2017 annetussa laissa nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény [– –] (jäljempänä verohallinnon organisaatiosta annettu laki) ja verotusmenettelystä annetussa laissa. Sen perusteella suoritettut maksut on tilitettävä veroviranomaiselle, ja verotusmenettelystä annetun lain 6 §:n 2 momentin a kohdan mukaan niitä pidetään veroina. Veroviranomaisen mukaan tämä maksuvelvoite on lääkevero, joka kannetaan pakottavan lain säännöksen nojalla, eikä sitä voida pitää hinnanalennuksena.

II.1. Unkarin oikeus

Verotusmenettelystä vuonna 2017 annettu laki nro CL (Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (uusi verotusmenettelystä annettu laki)

195 § Veroviranomainen ratkaisee verovelvollisen oikaisuilmoituksen – tarkastusta suorittamatta – sen tekemisestä laskettavien 15 päivän kuluessa päätöksellään, jos verovelvollinen on esittänyt oikaisuvaatimuksen yksinomaan sillä perusteella, että säännös, johon verovelvoite perustuu, on perustuslain tai Euroopan unionin velvoittavan säädöksen vastainen tai että se perustuu kunnan toteuttamaan toimenpiteeseen, jolla rikotaan toista säännöstä – ellei perustuslakituomioistuin, Kúria [ylin tuomioistuin, Unkari] tai Euroopan unionin tuomioistuin ole vielä oikaisuilmoituksen jättämisaikaan antanut ratkaisua tästä kysymyksestä tai oikaisuilmoitus ei ole annetun ratkaisun mukainen.

Vuoden 2007 arvonlisäverolaki nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény)

65 § Tavaroita luovutettaessa ja palveluja suoritettaessa veron peruste on – ellei tässä laissa toisin säädetä – se rahamääräinen vastike, jonka siihen oikeutettu on saanut tai saa joko tavaroiden ostajalta, palvelusuorituksen vastaanottajalta taikka kolmannelta, mukaan lukien sellaiset tuet, jotka vaikuttavat suoraan tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen hintaan.

77 § 1. Tavaroiden luovutusten, palvelujen suoritusten tai yhteisönhankinnan yhteydessä sopimuksen muuttaminen tai päättymisen – mukaan lukien sopimuksen pätemättömyys tai mitättömyys – ovat syitä alentaa veron perustetta

jälkikäteen määrällä, joka vastaa ennakkoa tai vastiketta, joka on hyvitetty tai hyvitetty kokonaan tai osittain.

[– –]

4. Jos verovelvollinen korvaa tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteutumisen jälkeen liiketoimintasuunnitelmassaan täsmennettyjen edellytysten mukaisesti rahamäärän myyinnedistämistarkoituksissa verovelvolliselle tai ei-verovelvolliselle henkilölle, joka ei ole hankkinut tavaraa tai palvelua, jonka hankkiminen antaa oikeuden rahamäärän korvaukseen, suoraan kyseiseltä verovelvolliselta, verovelvollinen, joka hyvittää rahamäärän, voi alentaa jälkikäteen veron perustetta sen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, josta se on hyvittänyt rahamäärän (liiketoimi, joka antaa oikeuden veron perusteen alentamiseen), osalta sillä edellytyksellä, että

a) tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus suoraan henkilölle, jolla on oikeus korvaukseen (liiketoimi, joka antaa oikeuden rahamäärän korvaukseen), on verollinen liiketoimi, joka on suoritettu Unkarissa, ja että

b) korvattava määrä on pienempi kuin se rahamäärä, joka saadaan tulokseksi kertomalla korvaukseen oikeuden antavien liiketoimien lukumäärä kyseisen myyinnedistämistoimen yhteydessä luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden alimmalla yksikkö hinnalla, johon sisältyy vero, kaikkien veron perusteen alentamiseen oikeuden antavien liiketoimien osalta.

5. Edellä 4 momenttia sovellettaessa on lähdettävä siitä, että korvattava määrä sisältää veron määrän.”

Lääkkeiden ja lääkinnällisten laitteiden luotettavasta ja taloudellisesti kestävästä jakelusta sekä lääkkeiden myyntiä koskevista yleisistä säännöistä vuonna 2006 annettu laki nro XCVIII (A biztonságos és gazdaságos gyógyszer-és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. Törvény, jäljempänä lääkkeiden myyntiä koskeva laki)

36 § 1. Lääkkeen myyntiluvan haltija tai, jos myyntiluvan haltijalla ei ole jakelutoimintaa Unkarissa, sopijapuolten tekemässä sopimuksessa nimetty ja valtion veroviranomaisen hyväksymä jakelija sekä henkilö, joka on tehnyt hakemuksen lääkkeen hyväksymisestä sosiaalivakuutuksesta korvattavaksi valmisteeksi ja, jos kyseinen henkilö ei jakele valmistetta, jakelija (jäljempänä yhdessä ja tätä lukua sovellettaessa lääkkeen myyntiluvan haltija) ovat velvollisia maksamaan apteekissa myytävistä ja julkisesti tuetuista lääkkeistä ja valmisteista (jäljempänä yhdessä lääkkeet) – lukuun ottamatta jäljempänä 38 §:n 1 momentissa tarkoitettuja lääkkeitä ja äidinmaidonkorvikkeita ja vieroitusvalmisteita koskevassa lainsäädännössä tarkoitettuja valmisteita –, määrän, joka on 20 prosenttia siitä sosiaalivakuutuksesta maksettavan tuen osasta, joka perustuu tietoihin viitekuukauden aikana toteutuneesta reseptilääkkeiden myynnistä

tuotanto- tai tuontihintaan (jäljempänä yhdessä tuotantohinta) suhteutettuna (tuotantohinta/kuluttajahinta). Lääkkeen myyntiluvan haltija on velvollinen maksamaan apteekeissa myytävistä ja julkisesti tuetuista äidinmaidonkorvikkeita ja vieroitusvalmisteita koskevassa lainsäädännössä tarkoitetuista valmisteista määrän, joka on 10 prosenttia siitä sosiaalivakuutuksesta maksettavan tuen osasta, joka perustuu tietoihin viitekuukauden aikana toteutuneesta reseptilääkkeiden myynnistä tuotanto- tai tuontihintaan (jäljempänä yhdessä tuotantohinta) suhteutettuna (tuotantohinta/kuluttajahinta). Maksuvelvoitteen määrä lasketaan kullekin valmisteelle ja kullekin tukityypille erikseen. Sosiaalivakuutuksesta maksettavalla tuella tarkoitetaan arvonlisäverollista bruttomääräistä tukea; kuluttajahinnalla tarkoitetaan bruttomääräistä kuluttajahintaa; tuotantohinnalla tarkoitetaan arvonlisäverotonta nettomääräistä tuotantohintaa.

37 § 1. Kansallisen sairausvakuutuskassan hallinnoinnista vastaava sairausvakuutuslaitos ilmoittaa maksuvelvolliselle tai julkaisee internetsivullaan viimeistään viitekuukautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 10. päivänä tuki- ja myyntiedot, jotka tarvitaan edellä 36 §:n 1 ja 2 momentissa asetettujen maksuvelvoitteiden täyttämiseksi.

2. Edellä 36 §:n 1 ja 2 momentissa asetettujen maksuvelvoitteiden nojalla lääkkeen myyntiluvan haltijan ja lääkkeiden tukkukaupan harjoittamista koskevan luvan haltijan on tehtävä viimeistään viitekuukautta seuraavan kolmannen kalenterikuukauden 20. päivänä valtion veroviranomaiselle maksuilmoitus veroviranomaisen tätä varten käyttöön asettamalla lomakkeella ja suoritettava samanaikaisesti maksut veroviranomaisen tässä tarkoituksessa valtionkassaan avaamalle tilille.

40 § Valtion veroviranomainen

- a) siirtää 36 §:n 1, 2, 4 ja 4a momentin nojalla perityn maksun valtionkassaan kansallisen sairausvakuutuskassan nimiin avatulle tilille, josta annetaan erityissäännökset,
- b) toteuttaa siirron välittömästi maksun suorittamisen jälkeen.

40/A § 1. Edellä 36 §:n 1 momentissa tarkoitetun maksun lisäksi lääkkeen myyntiluvan haltija tai, jos myyntiluvan haltijalla ei ole jakelutoimintaa Unkarissa, sopijapuolten tekemässä sopimuksessa nimetty ja valtion veroviranomaisen hyväksymä jakelija (jäljempänä yhdessä ja tätä lukua sovellettaessa lääkkeen myyntiluvan haltija) ovat velvollisia maksamaan sellaisista apteekeissa myytävistä lääkkeistä, joita on tuettu julkisesti vähintään kuuden vuoden ajan ja joiden hinta, jota tämän tuen perusteena käytetään, ylittää 1 000 forinttia, määrän, joka on 10 prosenttia siitä sosiaalivakuutuksesta maksettavan tuen osasta, joka perustuu tietoihin viitekuukauden aikana toteutuneesta reseptilääkkeiden myynnistä tuotanto- tai tuontihintaan (jäljempänä yhdessä tuotantohinta) suhteutettuna (tuotantohinta/kuluttajahinta), edellyttäen, ettei ole muuta niin ikään julkisesti tuettua valmistetta, jolla vaikuttava aine ja

antoreitti ovat samat kuin kyseisellä valmisteella mutta jota myy eri myyntiluvan haltija eri tavaramerkillä. Maksuvelvoitteen määrä lasketaan kullekin valmisteelle ja kullekin tukityypille erikseen.

4. Edellä 1 momentissa asetettua maksuvelvoitetta säännellään verohallinnon organisaatiosta annetulla lailla ja verotusmenettelystä annetulla lailla, jollei tässä laissa muuta säädetä.

5. Valtion veroviranomainen ilmoittaa sairausvakuutuslaitokselle edellä 1 momentissa tarkoitetun myyntiluvan haltijan ja jakelijan välisen sopimuksen hyväksymisestä sen hyväksymispäivää seuraavien kahdeksan päivän kuluessa.

6. Kansallisen sairausvakuutuskassan hallinnoinnista vastaava sairausvakuutuslaitos ilmoittaa maksuvelvolliselle tai julkaisee internetsivullaan viimeistään viitekuukautta seuraavan toisen kalenterinkuukauden 10. päivänä tukija myyntiedot, jotka tarvitaan edellä 1 momentissa vahvistettujen maksuvelvoitteiden täyttämiseksi.

7. Edellä 1 momentissa asetettujen maksuvelvoitteiden nojalla lääkkeen myyntiluvan haltijan ja lääkkeen tukkukaupan harjoittamista koskevan luvan haltijan on tehtävä viimeistään viitekuukautta seuraavan kolmannen kalenterinkuukauden 20. päivänä valtion veroviranomaiselle maksuilmoitus veroviranomaisen tätä varten käyttöön asettamalla lomakkeella ja suoritettava samanaikaisesti maksut veroviranomaisen tässä tarkoituksessa valtionkassaan avaamalle tilille.

8. Kansallisen sairausvakuutuskassan hallinnoinnista vastaava sairausvakuutuslaitos tarjoaa valtion veroviranomaiselle 6 momentissa tarkoitettujen tietojen välityspalvelun rinnalla maksuvelvollisten valvontaan tarvittavien tietojen välityspalvelua verkossa.

9. Valtion veroviranomainen siirtää 1 momentin nojalla perityn maksun valtionkassaan kansallisen sairausvakuutuskassan nimiin avatulle tilille, josta annetaan erityissäännökset, ja toteuttaa tämän siirron välittömästi maksun suorittamisen jälkeen.

II.2. Unionin oikeus

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi)

73 artikla

Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

90 artikla

1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2 Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.

273 artikla

Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

III. Ennakkoratkaisupyyntö perustelut

- 13 Unionin tuomioistuin totesi 20.12.2017 antamassaan tuomiossa Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16), että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että lääkeyrityksen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavalle yritykselle kansallisen lainsäädännön nojalla myöntämä alennus johtaa tässä artiklassa tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen tämän lääkeyrityksen eduksi silloin, kun lääkkeitä toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekkeille, jotka suorittavat nämä luovutukset yksityisesti sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.
- 14 Tuomiossa Boehringer Ingelheim (C-717/19) unionin tuomioistuin totesi, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan lääkeyritys ei voi vähentää arvonlisäveron perusteestaan liikevaihtonsa, joka tulee valtion sairausvakuutuslaitokselta tukea saavien lääkkeiden myynnistä, sitä osaa, jonka lääkeyritys maksaa kyseiselle laitokselle näiden kahden välisen sopimuksen perusteella, siitä syystä, että sopimuksen mukaan maksettua määrää ei ole määritelty kyseisen yhtiön liiketoimintasuunnitelmassaan ennalta vahvistamien edellytysten perusteella eikä maksuja ole suoritettu myyminen edistämistarkoituksessa.
- 15 Lääkkeiden jakelijat osallistuvat Unkarin lääkkeiden hintatukijärjestelmän rahoittamiseen yhtäältä suorittamalla NEAK:lle eli valtion sosiaaliturvalaitokselle maksuja, jotka perustuvat sopijapuolten tekemiin vapaaehtoiisiin

siviilioikeudellisiin sopimuksiin. Kantaja ei ole velvollinen tekemään NEAK:n kanssa tällaisia sopimuksia, mutta jos se ei jostain lääkkeestä sitä tee, kyseistä lääkettä ei tueta julkisesti. Unionin tuomioistuimien lausui näistä maksuista tuomiossa C-717/19.

- 16 Toisaalta lääkkeiden myyntiä koskevan lain 36 §:n 1 momentissa ja 40/A §:n 1 momentissa asetetaan lääkkeiden jakelijoille julkisesti tuettuja lääkkeitä koskevia lisämaksuvelvoitteita, joista toinen on 10 prosenttia ja toinen 20 prosenttia tuotantohinnasta. Maksuvelvoitteelle on ominaista se, että vaikka valtion veroviranomainen perii maksun ja valvoo maksuvelvoitteen noudattamista, se siirtää kannetun määrän välittömästi NEAK:lle, ja se, että NEAK:lle vastattavaksi ottamisesta tehdyn sopimuksen nojalla suoritettu maksu vaikuttaa ex lege -maksuvelvoitteen määrään, ja myös se, että tätä maksuvelvoitetta voidaan alentaa muilla perusteilla. Alentamisesta riippumatta maksuvelvoitteen tosiasiallinen täyttäminen johtaa siihen, että maksuvelvolliselta lääkkeiden jakelijalta jää saamatta osa vastikkeesta. Ex lege -maksuvelvoitteen käyttöön ottamisesta laaditun lakiehdotuksen perusteluissa todettiin alun perin seuraavaa: ”yleisenä kaupallisena käytäntönä on, että ostaja saa hankinnasta hinnanalennuksen, joka määräytyy ostovolyymien mukaan. Koska suurin lääkkeiden ostaja on sosiaaliturvaviranomainen, tuettujen lääkkeiden myyntialennuksen saajana on oltava sosiaalivakuutuslaitos, mistä niin ikään on säädettävä lailla.”
- 17 Vastaaja väittää, ettei ex lege -maksuvelvoite ole hinnanalennus, koska yhtäältä kyse ei ole alennuksesta, joka annetaan aikaisemmin hankittujen valmisteiden määrän perusteella siihen asti, kunnes sopimus on täytetty, ja koska toisaalta alennusta ei osoiteta loppukuluttajalle, joten maksuvelvollisen myynnistä saaman vastikkeen, ex lege -maksun ja loppukuluttajan maksaman vastikkeen välillä ei ole suoraa yhteyttä. Ex lege -maksuvelvoite on sitova, se ei ole vastavuoroinen, sen tarkoituksena on varmistaa lääketukien ennakoidun talousarvion toteutuminen, eikä se vaikuta potilaan maksamaan tuettuun hintaan. Veroviranomainen ei toimi ainoastaan maksun perijänä, vaan sillä on myös valvontavaltuuksia, eikä kantaja maksa korvauksia NEAK:lle, vaan se täyttää velvollisuuttaan suorittaa maksuja valtion talousarvioon. Lääkkeiden myyntiä koskevan lain IV luvussa säädetään vastattavaksi ottamisesta tehtyihin sopimuksiin perustuvasta maksuvelvoitteesta, jota pidetään hinnanalennuksena, kun taas ex lege -maksuvelvoitteesta säädetään kyseisen lain V luvussa, eikä sitä näin ollen voida pitää hinnanalennuksena. Ex lege -maksuvelvoite on vero, koska maksun perusteesta voidaan vähentää yhtäältä lääkkeiden myyntiä koskevan lain 38 §:n 4 momentin nojalla kyseiseltä viitekaudelta vastattavaksi ottamisesta tehtyjen sopimusten mukaisesti suoritettut maksut arvonnlisäverottomina ja toisaalta kyseisen lain 36 §:n 10 momentin nojalla tutkimukseen ja kehittämiseen tehdyt investoinnit, mikä ei olisi mahdollista, jos ex lege -maksuvelvoite ei olisi vero. Arvonnlisäverodirektiivin 78 artiklan a alakohdan mukaan verot sisällytetään veron perusteeseen, ja koska lääkkeiden myyntiä koskevan lain 36 §:n 1 momentissa ja 40/A §:n 1 momentissa sitovasti vahvistettu maksuvelvoite on erityisvero, sitä ei voida luokitella hinnanalennukseksi, joka oikeuttaisi veron perusteen alentamiseen.

- 18 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, ettei asianosaisten välistä riitaa ole mahdollista ratkaista Unkarin oikeuden ja siihen perustuvan veroviranomaisen käytännön perusteella vertaamalla niitä unionin oikeuteen, arvonlisäverodirektiivin peruseräpäätöksiin ja lakiin, jota kansallisen tuomioistuimen on sovellettava, ja määrittämättä, onko Unkarin oikeudessa ja siihen perustuvassa veroviranomaisen käytännössä noudatettu unionin oikeudessa vahvistettuja arvonlisäveron neutraalisuuden vaatimuksia, kun otetaan huomioon, että lääkeyrityksellä, joka maksaa valtion sairausvakuutuslaitokselle ex lege maksuja, jotka määräytyvät sen julkisesti tuettujen lääkkeiden myynnistä saaman liikevaihdon mukaan, ei ole oikeutta veron perusteen jälkikäteiseen alentamiseen, koska maksut suoritetaan ex lege, tilanteessa, jossa maksun perusteesta voidaan vähentää sekä vastattavaksi ottamisesta tehtyjen sopimusten mukaisesti suoritettut maksut että kyseisen yrityksen terveydenhuollon tutkimukseen ja kehittämiseen tekemät investoinnit ja jossa maksut perii valtion veroviranomainen, joka siirtää ne välittömästi valtion sairausvakuutuslaitokselle.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan käsiteltävässä asiassa NEAK:ta on pidettävä kantajan suorittaman luovutuksen loppukuluttajana, koska se pääasiassa esiin tullut seikka, että kyseisten lääkkeiden luovutusten välittömänä vastaanottajana ei ole valtion sairausvakuutuslaitos, joka korvaa jälkikäteen tuen määrän apteekkeille, vaan vakuutetut itse, jotka maksavat tuetun hinnan apteekille, ei katkaise tavaroiden luovutuksen ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä (tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, 45 kohta), joten veroviranomainen ei voi kantaa veroa enempää kuin loppukuluttaja on sitä maksanut (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, 24 kohta ja tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, [46] kohta). Hinnanalennukseksi määrittämisen kannalta merkitystä on ainoastaan sillä, että verovelvollinen ei ole saanut tuotteittensa vastiketta tai osaa siitä (tuomio 6.10.2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, 51 kohta).
- 20 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaan veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin. Koska missään unionin tuomioistuimen aikaisemmin tarkastelemassa asiassa ei ole ollut kyse ex lege vahvistetusta maksuvelvoitteesta, jossa maksu suoritetaan veroviranomaiselle mutta siirretään valtion sosiaaliturvalaitokselle, unionin tuomioistuimella ei ole tähän mennessä ollut tilaisuutta tarkastella kysymystä siitä, voidaanko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa ex lege -maksuvelvoitetta silloin, kun veroviranomainen paitsi perii maksun myös valvoo sen ilmoittamista ja maksamista, kun maksua pidetään kansallisessa lainsäädännössä lääkeverona ja kun veroviranomainen siirtää maksun määrän välittömästi NEAK:lle, pitää hinnanalennuksen antamisena lääkkeiden jakelijan vastattavaksi ottamisesta tehdyn sopimuksen nojalla suorittamien maksujen mukaisessa suhteessa.

Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin haluaa selvittää, loukkaako verotuksen neutraalisuuden periaatetta se, ettei lääkeyrityksillä ole oikeutta veron perusteen jälkikäteiseen alentamiseen tilanteessa, jossa maksun välitön vastaanottaja on valtion veroviranomainen mutta jossa maksu on

välillisesti osoitettu NEAK:lle, joka viime kädessä kantaa lääkkeiden ostohinnasta aiheutuvan rasitteen niin, että maksulla osallistutaan lääkkeiden hintatukien rahoittamiseen.

IV. Muita menettelyyn liittyviä kysymyksiä

[– –] [Kansalliseen prosessioikeuteen liittyviä seikkoja]

Budapest, 30.3.2023.

[– –] [Allekirjoitukset]

TYÖASIAKIRJA