

Sprawa C-248/23**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

18 kwietnia 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

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

30 marca 2023 r.

Strona skarżąca:

Novo Nordisk AS

Druga strona postępowania:

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

Fővárosi Törvényszék (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, Węgry)

[...]

W postępowaniu w przedmiocie skargi administracyjnej w dziedzinie podatków wszczętym w następstwie skargi wniesionej przez spółkę handlową Novo Nordisk AS [(...) Bagsvaerd, Dania] [...], będącą stroną skarżącą, przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcji ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej) [(...) Budapeszt, Węgry], będącej drugą stroną postępowania, Fővárosi Törvényszék wydał następujące

POSTANOWIENIE:

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej sąd odsyłający [...] zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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 niezgodne z nim jest uregulowanie krajowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, na mocy którego przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dokonujące z mocy prawa płatności na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych na podstawie obrotów uzyskanych z produktów leczniczych finansowanych ze środków publicznych, nie ma prawa do obniżenia podstawy opodatkowania a posteriori ze względu na fakt, że płatności są dokonywane z mocy prawa, że od podstawy zobowiązania płatniczego można odliczyć zarówno płatności dokonane zgodnie z umową dotyczącą wielkości finansowania, jak i inwestycje dokonywane przez przedsiębiorstwo w badania i rozwój na rzecz sektora opieki zdrowotnej oraz że należna kwota jest pobierana przez państwowy organ podatkowy, który przekazuje ją niezwłocznie państwowemu zakładowi ubezpieczeń zdrowotnych?

[...] [Kwestie dotyczące krajowego prawa procesowego]

UZASADNIENIE

I. Okoliczności faktyczne

- 1 Na Węgrzech sprzedaż detaliczna produktów leczniczych odbywa się za pośrednictwem aptek, z wyjątkiem szpitali. Apteki zaopatrują się u dystrybutorów hurtowych, a ci z kolei w spółkach zajmujących się dystrybucją produktów leczniczych.
- 2 Produkty lecznicze mogą być finansowane przez Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organ zarządzający narodowego funduszu ubezpieczeń zdrowotnych, Węgry; zwany dalej „NEAK”), który stosuje wówczas system „dopłat do cen”. W ramach tego systemu NEAK przyznaje dopłatę do ceny zakupu produktów leczniczych sprzedawanych na receptę i finansowanych z systemu ubezpieczeń społecznych w ramach leczenia ambulatoryjnego. Zapłata ceny finansowanego produktu leczniczego jest następnie dzielona pomiędzy NEAK a pacjenta. Pacjent płaci aptece kwotę, tzw. „cenę refundowaną”, która odpowiada różnicy między ceną produktu leczniczego a kwotą finansowania wypłacanego przez NEAK. NEAK zwraca aptece a posteriori kwotę danego finansowania. Cena produktów leczniczych pobierana przez apteki, która stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”), ma zatem dwa składniki: po pierwsze, finansowanie NEAK, a po drugie, „cenę refundowaną” zapłaconą przez pacjenta. Apteka jest więc zobowiązana do zapłaty VAT zarówno od kwoty uiszczonej przez pacjenta, jak i od sumy zapłaconej przez NEAK.
- 3 Decyzję, czy produkt leczniczy należy umieścić w wykazie finansowanych produktów leczniczych, NEAK podejmuje po przeprowadzeniu badania uwzględniającego różne aspekty, a następnie ustala kwotę finansowania w zależności od ceny ustalonej przez dystrybutora.

- 4 Novo Nordisk AS jest spółką zarejestrowaną w Danii, która prowadzi działalność w zakresie wytwarzania i wprowadzania do obrotu produktów leczniczych i która w ramach swojej działalności sprzedaje wytwarzane przez siebie produkty lecznicze na Węgrzech.
- 5 Wraz ze spółką Novo Nordisk Hungária Kft. spółka Novo Nordisk AS należy do grupy przedsiębiorstw, które zawarły z NEAK, we własnym imieniu i na rachunek spółki Novo Nordisk AS, umowy dotyczące portfela finansowanych projektów i wielkości finansowania. Zgodnie z umowami dotyczącymi wielkości finansowania (w odniesieniu do portfela projektów i ceny opakowań) spółka Novo Nordisk AS dokonywała płatności na rzecz NEAK w zależności od wprowadzania do obrotu produktów leczniczych finansowanych z systemu ubezpieczeń społecznych (zwanym dalej „zobowiązaniem płatniczym wynikającym z umów dotyczących wielkości finansowania”), wykorzystując w tym celu część dochodów ze sprzedaży tych produktów leczniczych.
- 6 Oprócz wspomnianego zobowiązania umownego spółka Novo Nordisk AS dokonywała – zgodnie z art. 36 ust. 1 i art. 40/A ust. 1 a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (ustawy XCVIII z 2006 r. w sprawie przepisów ogólnych mających zastosowanie do niezawodnego i ekonomicznie skutecznego dostarczania produktów leczniczych i wyrobów medycznych oraz wprowadzania ich do obrotu; zwanej dalej „ustawą o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych”) – płatności w wysokości 20% i 10% w odniesieniu do finansowania z systemu ubezpieczeń społecznych dotyczącego produktów leczniczych sprzedawanych przez tę spółkę za pośrednictwem aptek, finansowanych ze środków publicznych w jakiegokolwiek formie (zwanym dalej „zobowiązaniem płatniczym z mocy prawa”).
- 7 Wykonując zobowiązanie płatnicze z mocy prawa po sprzedaży produktów, spółka Novo Nordisk AS rezygnuje z części wynagrodzenia uiszczanego przez hurtownika, to znaczy z części osiągniętego przez nią obrotu. To, czy zobowiązanie płatnicze z mocy prawa ma zastosowanie, a także jego ogólna kwota zależą od ilości sprzedanych produktów leczniczych i kwoty finansowania z systemu ubezpieczeń społecznych.
- 8 Zasadniczo w ramach zobowiązania płatniczego z mocy prawa spółka Novo Nordisk AS zwraca na rzecz NEAK, który finansuje produkty lecznicze, ustaloną z góry wartość procentową w odniesieniu do każdego produktu leczniczego, którego cena zakupu jest refundowana.
- 9 Zobowiązanie płatnicze z mocy prawa zostaje wykonane poprzez dokonanie wpłaty na podstawie deklaracji podatkowej na rachunek państwowego organu podatkowego, który przekazuje niezwłocznie wpłaconą kwotę na rachunek narodowego funduszu ubezpieczeń zdrowotnych.

- 10 W dniu 16 lipca 2021 r. spółka Novo Nordisk AS jako dystrybutor produktów leczniczych przedstawiła organowi podatkowemu pierwszej instancji drugiej strony postępowania deklarację uzupełniającą do celów VAT za okres rozliczeniowy obejmujący styczeń 2016 r. na podstawie art. 195 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy CL z 2017 r. – kodeks postępowania podatkowego, zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”). W drodze deklaracji uzupełniającej skarżąca obniżyła kwotę VAT, którą zobowiązana była zapłacić w odniesieniu do tego okresu rozliczeniowego, o kwotę 7 832 000 HUF, powołując się na płatności, których dokonała zarówno na podstawie umów dotyczących wielkości finansowania [...] zawartych z NEAK jako państwowym zakładem ubezpieczeń zdrowotnych, jak i na podstawie art. 36 ust. 1 i art. 40/A ust. 1 ustawy o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych.
- 11 Organ podatkowy pierwszej instancji odrzucił deklarację uzupełniającą skarżącą i odmówił obniżenia a posteriori podstawy opodatkowania. W następstwie odwołania w trybie administracyjnym wniesionego przez skarżącą do drugiej strony postępowania ta ostatnia zgodziła się na obniżenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do kwot zapłaconych w ramach zobowiązania płatniczego wynikającego z umów dotyczących wielkości finansowania, powołując się w tym względzie na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-717/19.
- 12 Druga strona postępowania odrzuciła natomiast obniżenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do zobowiązania płatniczego z mocy prawa. Wskazała ona, że jest to ustawowe zobowiązanie płatnicze, które nie stanowi obniżenia ceny, lecz podatek specjalny. Jej zdaniem ustawa nie ustanawia tego zobowiązania płatniczego jako obniżenia ceny, lecz jako podatek. Wspomniane zobowiązanie płatnicze nie wynika z umów dotyczących wielkości finansowania, lecz bezpośrednio z przepisów ustawy. Nie jest to obniżenie ceny, ponieważ zobowiązanie to nie jest wykonywane przez dystrybutora produktów leczniczych na rzecz konsumenta końcowego, a płatności stanowią głównie środki służące osiągnięciu celów budżetowych i celów o charakterze zdrowotnym, a także są uznawane w doktrynie prawnej za podatki specjalne. Zobowiązania płatnicze z mocy ustawy regulują az adózásrendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (ustawa CLI z 2017 r. o administracji podatkowej) [...] oraz kodeks postępowania podatkowego. Kwoty płacone z tego tytułu muszą zostać uiszczone na rzecz organu podatkowego i zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) kodeksu postępowania podatkowego są uznawane za podatki. Zdaniem organu podatkowego to zobowiązanie płatnicze stanowi podatek od produktów leczniczych, daninę należną na podstawie bezwzględnie obowiązującego przepisu prawa, której nie można uznać za obniżenie ceny.

II.1. Prawo węgierskie

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawa CL z 2017 r. – kodeks postępowania podatkowego) (nowy kodeks postępowania podatkowego)

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 ogólnym 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)

Artykuł 65 W odniesieniu do dostaw towarów lub 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 wszelkimi dopłatami mającymi bezpośredni wpływ na cenę takiej dostawy lub takiego świadczenia.

Artykuł 77 1. W odniesieniu do dostaw towarów, świadczenia usług lub wewnątrzwspólnotowego 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 wyświadczonych 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.

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatiségedeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (ustawa XCVIII z 2006 r. w sprawie przepisów ogólnych mających zastosowanie do niezawodnego i ekonomicznie skutecznego dostarczania produktów leczniczych i wyrobów medycznych oraz wprowadzania ich do obrotu) (ustawa o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych)

Artykuł 36 1. Posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego lub, w przypadku gdy nie prowadzi on żadnej działalności dystrybucyjnej na Węgrzech, dystrybutor wyznaczony na podstawie umowy zawartej między tymi podmiotami i zatwierdzonej przez państwowy organ podatkowy, jak również osoba, która złożyła wniosek o finansowanie preparatu z systemu ubezpieczeń społecznych, oraz, w przypadku gdy osoba ta nie jest dystrybutorem preparatu, dystrybutor (zwani dalej, do celów niniejszego rozdziału, łącznie „posiadaczem pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego”) podlegają, w odniesieniu do produktów leczniczych i preparatów (zwanych dalej, do celów niniejszego rozdziału, łącznie „produktami leczniczymi”) wprowadzanych do obrotu w aptekach i finansowanych ze środków publicznych w jakiegokolwiek formie – z wyjątkiem produktów leczniczych, o których mowa w art. 38 ust. 1, oraz preparatów, o których mowa w przepisach dotyczących preparatów do początkowego żywienia niemowląt i preparatów do dalszego żywienia niemowląt – obowiązkowi zapłaty 20% części finansowania z systemu ubezpieczeń społecznych na podstawie danych dotyczących wprowadzania do obrotu, wynikających z recept lekarskich z miesiąca referencyjnego, proporcjonalnie do ceny wytworzenia lub ceny przywozu (zwanej dalej łącznie „ceną wytworzenia”) (cena wytworzenia/cena detaliczna). Posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego podlega, w odniesieniu do preparatów objętych przepisami dotyczącymi preparatów do początkowego żywienia niemowląt i preparatów do dalszego żywienia niemowląt wprowadzanych do obrotu w aptekach i finansowanych ze środków publicznych w jakiegokolwiek formie, obowiązkowi zapłaty 10% części finansowania z systemu ubezpieczeń społecznych na podstawie danych dotyczących wprowadzania do obrotu, wynikających z recept lekarskich z miesiąca referencyjnego, proporcjonalnie do ceny wytworzenia (cena wytworzenia/cena detaliczna). Obliczenia zobowiązania płatniczego dokonuje się w odniesieniu do każdego

produktu i każdego rodzaju finansowania. Finansowanie z systemu ubezpieczeń społecznych oznacza finansowanie brutto, w tym podatek od wartości dodanej; cena detaliczna oznacza cenę detaliczną brutto; cena wytworzenia oznacza cenę wytworzenia netto bez podatku od wartości dodanej.

Artykuł 37 1. Zakład ubezpieczeń zdrowotnych odpowiedzialny za zarządzanie narodowym funduszem ubezpieczeń zdrowotnych przekazuje osobie zobowiązanej do dokonania płatności lub publikuje na swojej stronie internetowej, najpóźniej do 10. dnia drugiego miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu referencyjnym, informacje dotyczące finansowania i wprowadzania do obrotu, które są niezbędne do wykonania zobowiązań płatniczych przewidzianych w art. 36 ust. 1 i 2.

2. Zgodnie z zobowiązaniami płatniczymi przewidzianymi w art. 36 ust. 1 i 2 posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego i posiadacz pozwolenia na dystrybucję hurtową produktu leczniczego są zobowiązani do przedstawienia państwowemu organowi podatkowemu, najpóźniej do 20. dnia trzeciego miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu referencyjnym, deklaracji na formularzu udostępnionym przez ten organ podatkowy i jednocześnie do dokonania płatności na rachunek skarbu państwa otwarty w tym konkretnym celu przez organ podatkowy.

Artykuł 40 Państwowy organ podatkowy

a) przekazuje kwotę pobraną na podstawie art. 36 ust. 1, 2, 4 i 4a na rachunek narodowego funduszu ubezpieczeń zdrowotnych prowadzony przez skarb państwa, wyszczególniony w przepisie szczególnym,

b) dokonując tego przekazania niezwłocznie po dokonaniu płatności.

Artykuł 40/A 1. Oprócz płatności przewidzianej w art. 36 ust. 1 posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego lub, w przypadku gdy nie prowadzi on żadnej działalności dystrybucyjnej na Węgrzech, dystrybutor wyznaczony na podstawie umowy zawartej między tymi podmiotami i zatwierdzonej przez państwowy organ podatkowy (zwani dalej, do celów niniejszego artykułu, łącznie „posiadaczem pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego”) podlegają – w odniesieniu do produktów leczniczych wprowadzanych do obrotu w aptekach i finansowanych ze środków publicznych w jakiejkolwiek formie od co najmniej sześciu lat, których cena, przyjęta jako podstawa takiego finansowania, przekracza 1000 HUF – obowiązkowi zapłaty 10% części finansowania z systemu ubezpieczeń społecznych na podstawie danych dotyczących wprowadzania do obrotu, wynikających z recept lekarskich z miesiąca referencyjnego, proporcjonalnie do ceny wytworzenia lub ceny przywozu (zwanej dalej łącznie „ceną wytworzenia”) (cena wytworzenia/cena detaliczna), pod warunkiem że nie istnieje inny produkt, który jest również finansowany ze środków publicznych i którego substancja czynna i droga podania są identyczne z substancją czynną i drogą podania danego

produktu, ale który jest wprowadzany do obrotu pod inną marką przez innego posiadacza pozwolenia na dopuszczenie do obrotu. Obliczenia zobowiązania płatniczego dokonuje się w odniesieniu do każdego produktu i każdego rodzaju finansowania.

4. Zobowiązanie płatnicze przewidziane w ust. 1 podlega przepisom ustawy o administracji podatkowej i kodeksu postępowania podatkowego, z zastrzeżeniem odstępstw przewidzianych w niniejszej ustawie.

5. Państwowy organ podatkowy informuje zakład ubezpieczeń zdrowotnych o zatwierdzeniu zawartej między posiadaczem pozwolenia na dopuszczenie do obrotu a dystrybutorem umowy, o której mowa w ust. 1, w terminie 8 dni od dnia zatwierdzenia tej umowy.

6. Zakład ubezpieczeń zdrowotnych odpowiedzialny za zarządzanie narodowym funduszem ubezpieczeń zdrowotnych przekazuje osobie zobowiązanej do dokonania płatności lub publikuje na swojej stronie internetowej, najpóźniej do 10. dnia drugiego miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu referencyjnym, informacje dotyczące finansowania i wprowadzania do obrotu, które są niezbędne do wykonania zobowiązania płatniczego przewidzianego w ust. 2.

7. Zgodnie z zobowiązaniem płatniczym przewidzianym w ust. 1 posiadacz pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu leczniczego jest zobowiązany do przedstawienia państwowemu organowi podatkowemu, najpóźniej do 20. dnia trzeciego miesiąca kalendarzowego następującego po miesiącu referencyjnym, deklaracji na formularzu udostępnionym przez ten organ podatkowy i jednocześnie do dokonania płatności na rachunek skarbu państwa otwarty w tym konkretnym celu przez organ podatkowy.

8. Zakład ubezpieczeń zdrowotnych odpowiedzialny za zarządzanie narodowym funduszem ubezpieczeń zdrowotnych świadczy, jednocześnie z usługą przekazania danych, o której mowa w ust. 6, usługę przekazania danych drogą elektroniczną na rzecz państwowego organu podatkowego w odniesieniu do danych niezbędnych w celu kontroli osób zobowiązanych do dokonania płatności.

9. Państwowy organ podatkowy przekazuje kwotę pobraną na podstawie ust. 1 na rachunek narodowego funduszu ubezpieczeń zdrowotnych prowadzony przez skarb państwa, szczegółowo określony w przepisie szczególnym, dokonując takiego przekazania niezwłocznie po dokonaniu płatności.

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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

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

III. Uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 13 W wyroku wydanym w dniu 20 grudnia 2017 r. w sprawie C-462/16 (Boehringer Ingelheim Pharma) Trybunał orzekł, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania na korzyść tego przedsiębiorstwa farmaceutycznego w rozumieniu tego artykułu, jeżeli dostawy produktów leczniczych są dokonywane za pośrednictwem hurtowników do aptek realizujących te dostawy na rzecz osób objętych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonemu cenę nabycia produktów leczniczych.
- 14 W wyroku wydanym w sprawie C-717/19 (Boehringer Ingelheim) Trybunał orzekł, że wspomniany przepis należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, że przedsiębiorstwo

farmaceutyczne nie może odliczyć od podstawy opodatkowania VAT części swojego obrotu pochodzącego ze sprzedaży produktów leczniczych finansowanych przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych, którą przedsiębiorstwo to wypłaca temu zakładowi na podstawie umowy zawartej między nim a tym przedsiębiorstwem, ze względu na to, że kwoty wypłacone z tego tytułu nie zostały określone na podstawie kryteriów uprzednio ustanowionych przez owo przedsiębiorstwo w ramach jego polityki handlowej i wypłaty te nie zostały dokonane w celach promocyjnych.

- 15 Dystrybutorzy produktów leczniczych uczestniczą w finansowaniu węgierskiego systemu dopłat do produktów leczniczych, po pierwsze, dokonując płatności na rzecz NEAK jako państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych dobrowolnie między stronami. Skarżąca nie jest zobowiązana do zawarcia takich umów z NEAK, ale jeśli tego nie uczyni w odniesieniu do danego produktu leczniczego, produkt ten nie będzie finansowany ze środków publicznych. Trybunał orzekł w przedmiocie tych płatności w wyroku wydanym w sprawie C-717/19.
- 16 Po drugie, zgodnie z art. 36 ust. 1 i art. 40/A ust. 1 ustawy o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych dystrybutorzy produktów leczniczych są zobowiązani do dokonania dodatkowej płatności w wysokości 10% i 20% proporcjonalnie do ceny wytworzenia w odniesieniu do produktów leczniczych finansowanych ze środków publicznych. To zobowiązanie płatnicze charakteryzuje się tym, że chociaż państwowy organ podatkowy pobiera płatność i kontroluje wykonanie zobowiązania, przekazuje on niezwłocznie pobraną kwotę na rzecz NEAK, a także tym, że płatność dokonana na rzecz NEAK na podstawie umowy dotyczącej wielkości finansowania ma wpływ na kwotę zobowiązania płatniczego z mocy prawa, a ponadto można dokonać odliczeń z tego zobowiązania płatniczego z innych powodów. Niezależnie od rabatów, konsekwencją rzeczywistego wykonania zobowiązania płatniczego jest to, że podatnik będący dystrybutorem produktów leczniczych nie otrzymuje części wynagrodzenia. W uzasadnieniu projektu ustawy, w której pierwotnie wprowadzono zobowiązanie płatnicze z mocy prawa, wskazano, że *„ogólną praktyką handlową jest uzyskanie przez nabywcę rabatu na podstawie wielkości zakupu. Ponieważ największym nabywcą produktów leczniczych jest system ubezpieczeń społecznych, zakład ubezpieczeń społecznych musi być beneficjentem rabatu związanego z wprowadzaniem do obrotu finansowanych produktów leczniczych, co powinno być również przewidziane ustawowo”*.
- 17 Druga strona postępowania twierdzi, że zobowiązanie płatnicze z mocy prawa nie stanowi obniżenia ceny, po pierwsze dlatego, że nie jest to obniżenie ceny, które jest przyznawane do czasu wykonania zobowiązania na podstawie ilości zakupionego wcześniej produktu, a po drugie dlatego, że nie jest ono przyznawane na rzecz konsumenta końcowego, w związku z czym nie ma bezpośredniego związku między świadczeniem wzajemnym z tytułu sprzedaży dokonanym przez osobę zobowiązaną do dokonania płatności, płatnością i świadczeniem wzajemnym dokonanym przez konsumenta końcowego.

Zobowiązanie płatnicze z mocy prawa ma charakter wiążący i niewzajemny, służy realizacji prognoz budżetowych dotyczących dopłat do produktów leczniczych i nie ma żadnego wpływu na cenę refundowaną płaconą przez pacjenta. Organ podatkowy nie tylko działa jako poborca podatku, lecz ma również uprawnienia w zakresie kontroli, a skarżąca nie dokonuje zwrotu na rzecz NEAK, ale wykonuje zobowiązanie płatnicze na rzecz skarbu państwa. Rozdział IV ustawy o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych reguluje zobowiązanie płatnicze wynikające z umów dotyczących wielkości finansowania, które jest określane jako obniżenie ceny, natomiast zobowiązanie płatnicze z mocy prawa jest uregulowane w rozdziale V tej ustawy i w związku z tym nie może zostać uznane za obniżenie ceny. Zobowiązanie płatnicze z mocy prawa stanowi podatek, ponieważ od jego podstawy można odliczyć, po pierwsze, zgodnie z art. 38 ust. 4 ustawy o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych, kwotę płatności dokonanych w odniesieniu do okresu referencyjnego na podstawie umów dotyczących wielkości finansowania po odliczeniu VAT, a po drugie, zgodnie z art. 36 ust. 10 tej ustawy, kwotę inwestycji w badania i rozwój, co nie byłoby możliwe, gdyby zobowiązanie płatnicze z mocy prawa nie było podatkiem. Tymczasem zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT podatki wlicza się do podstawy opodatkowania, a ponieważ zobowiązanie płatnicze przewidziane w sposób wiążący w art. 36 ust. 1 i art. 40/A ust. 1 ustawy o wprowadzaniu do obrotu produktów leczniczych stanowi podatek specjalny, nie można uznać go za obniżenie ceny, które pozwala na zmniejszenie podstawy opodatkowania.

- 18 Sąd odsyłający uważa, że rozstrzygnięcie sporu między stronami na podstawie prawa węgierskiego i opartej na nim praktyki organu podatkowego nie jest możliwe bez porównania prawa wspólnotowego, podstawowych zasad dyrektywy VAT i prawa, które musi zastosować sąd krajowy, oraz bez zbadania, czy prawo węgierskie i oparta na nim praktyka organu podatkowego są zgodne z wymogami wynikającymi z neutralności VAT ustanowionej w prawie Unii, biorąc pod uwagę, że przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dokonujące z mocy prawa płatności na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych na podstawie obrotów uzyskanych z produktów leczniczych finansowanych ze środków publicznych, nie ma prawa do obniżenia podstawy opodatkowania a posteriori ze względu na fakt, że płatności są dokonywane z mocy prawa, że od podstawy zobowiązania płatniczego można odliczyć zarówno płatności dokonane zgodnie z umową dotyczącą wielkości finansowania, jak i inwestycje dokonywane przez przedsiębiorstwo w badania i rozwój na rzecz sektora opieki zdrowotnej oraz że należna kwota jest pobierana przez państwowy organ podatkowy, który przekazuje ją niezwłocznie państwowemu zakładowi ubezpieczeń zdrowotnych.
- 19 W ocenie sądu odsyłającego w niniejszej sprawie należy uznać, że NEAK jest konsumentem końcowym dostaw towarów dokonywanych przez skarżącą, ponieważ okoliczność, że w postępowaniu głównym bezpośrednim beneficjentem dostaw spornych produktów leczniczych nie jest państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych, który zwraca a posteriori kwotę finansowania aptece, lecz są nim sami ubezpieczeni, którzy płacą aptece cenę refundowaną, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku między dokonaną dostawą towarów

a otrzymanym w zamian świadczeniem (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, pkt 45), w związku z czym kwota pobrana przez organ podatkowy nie może być wyższa od kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego [wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, pkt 24; z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, pkt (46)]. Z punktu widzenia uznania za obniżenie ceny istotne jest jedynie to, że podatnik nie otrzymał całości lub części wynagrodzenia za swoje produkty (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, pkt 51).

- 20 Zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Biorąc pod uwagę, że w kontekście wcześniejszych okoliczności faktycznych nie badano zobowiązania płatniczego ustanowionego z mocy prawa, które powinno zostać wykonane na rzecz organu podatkowego, lecz które ostatecznie jest przekazywane na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych, Trybunał nie miał okazji rozpatrzyć kwestii, czy zobowiązanie płatnicze z mocy prawa będące przedmiotem niniejszej sprawy, które jest pobierane przez organ podatkowy, a którego zadeklarowanie i zapłata są również kontrolowane przez organ podatkowy, oraz które w uregulowaniu krajowym jest określone jako podatek od produktów leczniczych i którego kwota jest niezwłocznie przekazywana przez organ podatkowy na rzecz NEAK, może zostać uznane za przyznanie rabatu proporcjonalnie do płatności dokonanych przez dystrybutora produktów leczniczych zgodnie z umową dotyczącą wielkości finansowania.

W związku z powyższym sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy okoliczność, że przedsiębiorstwa farmaceutyczne nie mają prawa do obniżenia a posteriori podstawy opodatkowania, w przypadku gdy muszą wykonać zobowiązanie płatnicze, którego bezpośrednim odbiorcą jest państwowy organ podatkowy, lecz zapłacona kwota jest przeznaczona pośrednio dla NEAK, który ostatecznie ponosi ciężar ceny zakupu produktów leczniczych, w związku z czym zapłata przyczynia się do finansowania dopłat do produktów leczniczych, narusza zasadę neutralności podatkowej.

IV. Inne kwestie proceduralne

[...] [Kwestie dotyczące krajowego prawa procesowego]

Budapeszt, w dniu 30 marca 2023 r.

[...] [Podpisy]