

**Processo C-248/23****Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

18 de abril de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

**Data da decisão de reenvio:**

30 de março de 2023

**Recorrente:**

Novo Nordisk AS

**Recorrida:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria)

---

Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria)

[omissis]

No processo contencioso administrativo em matéria tributária instaurado na sequência do recurso interposto pela sociedade comercial Novo Nordisk AS ([omissis] Bagsvaerd, Dinamarca) [omissis], recorrente, contra a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira) ([omissis] Budapeste, Hungria) [omissis], recorrida, o Fővárosi Törvényszék (Tribunal de Budapeste-Capital, Hungria) proferiu o seguinte:

**DECISÃO:**

Nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o órgão jurisdicional de reenvio [omissis] submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

**Deve o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação nacional em causa no processo principal, segundo a qual uma empresa farmacêutica que efetua *ex lege* pagamentos ao organismo estatal de seguro de saúde em função do volume de negócios resultante da venda de produtos farmacêuticos que beneficiam de financiamento público não tem direito de reduzir *a posteriori* o valor tributável, pelo facto de os pagamentos serem efetuados *ex lege*, sendo que se deduzem da base da obrigação de pagamento tanto os pagamentos efetuados ao abrigo de um contrato relativo ao volume da comparticipação como os investimentos realizados pela empresa em investigação e desenvolvimento para o setor da saúde, e sendo o montante devido cobrado pela autoridade tributária estatal, que o transfere imediatamente para o organismo estatal de seguro de saúde?**

[*omissis*] [Considerações de direito processual nacional]

## FUNDAMENTAÇÃO

### I. Matéria de facto

- 1 Na Hungria, a comercialização a retalho dos medicamentos efetua-se, com exceção dos hospitais, por intermédio das farmácias. As farmácias compram a distribuidores grossistas e estes, por sua vez, a empresas de distribuição farmacêutica.
- 2 Os medicamentos podem ser subvencionados pelo Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organismo gestor do Fundo Nacional de Seguro de Saúde, Hungria; a seguir «NEAK»), que aplica então um sistema de «subvenção do preço de compra». Em virtude deste sistema, o NEAK concede uma subvenção sobre o preço de compra dos medicamentos vendidos mediante receita médica e comparticipados pela segurança social no âmbito de tratamentos ambulatoriais. O pagamento do preço do medicamento subsidiado reparte-se em seguida entre o NEAK e o paciente. O paciente paga à farmácia um montante, dito «preço subvencionado», que corresponde à diferença entre o preço do medicamento e o montante da subvenção paga pelo NEAK. O NEAK reembolsa *a posteriori* à farmácia o montante da comparticipação em causa. O preço dos medicamentos recebidos pelas farmácias, que constitui o valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), tem, portanto, duas componentes: por um lado, a subvenção do NEAK e, por outro, o «preço subvencionado» pago pelo paciente. A farmácia é obrigada a pagar o IVA tanto sobre o montante pago pelo paciente como sobre a soma paga pelo NEAK.
- 3 O NEAK decide se há que incluir um medicamento na lista dos medicamentos subvencionados, após um exame que tem em conta diversos aspetos, e determina em seguida o montante da subvenção em função do preço fixado pelo distribuidor.

- 4 A Novo Nordisk AS é uma sociedade registada na Dinamarca que se dedica à produção e comercialização de medicamentos e que, no âmbito das suas atividades, vende na Hungria os medicamentos que fabrica.
- 5 A Novo Nordisk AS pertence, juntamente com a Novo Nordisk Hungária Kft., a um grupo de empresas que celebrou com o NEAK, em nome próprio e por conta da Novo Nordisk AS, contratos relativos à carteira de projetos subvencionados e ao volume de participação. Em conformidade com os contratos sobre o volume de participação (no que diz respeito à carteira de projetos e ao preço das embalagens), a Novo Nordisk AS efetuou pagamentos ao NEAK em função da comercialização dos medicamentos subvencionados pela segurança social (a seguir «obrigação de pagamento decorrente dos contratos sobre o volume de participação»), utilizando para o efeito uma parte das receitas provenientes da venda desses medicamentos.
- 6 Além desta obrigação contratual, a Novo Nordisk AS efetuou, nos termos dos artigos 36.º, n.º 1, e artigo 40.º/A, n.º 1, da *biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény* (Lei n.º XCVIII, de 2006, relativa às Disposições Gerais Aplicáveis ao Fornecimento Fiel e Economicamente Viável de Medicamentos e de Dispositivos Médicos e à Comercialização de Medicamentos, a seguir «Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos»), pagamentos de 20 % e de 10 % a título da subvenção da segurança social referente aos medicamentos vendidos por esta sociedade através de farmácias que beneficiam de qualquer financiamento público (a seguir «obrigação de pagamento *ex lege*»).
- 7 Ao cumprir a obrigação de pagamento *ex lege* após a venda dos produtos, a Novo Nordisk AS renuncia a uma parte da contrapartida que recebe do grossista, ou seja, a uma parte do volume de negócios que obtém. A aplicação ou não da obrigação de pagamento *ex lege* e o seu montante global dependem da quantidade de medicamentos vendidos e do montante da subvenção da segurança social.
- 8 Em substância, no âmbito da obrigação de pagamento *ex lege*, a Novo Nordisk AS reembolsa ao NEAK, que financia os medicamentos, uma percentagem fixa previamente definida para cada um dos medicamentos cujo preço de compra é subvencionado.
- 9 A obrigação de pagamento *ex lege* é cumprida através de um depósito, por força de uma declaração fiscal, para a conta da autoridade tributária estatal, que transfere o montante depositado imediatamente para a conta do Fundo Nacional de Seguro de Saúde.
- 10 Em 16 de julho de 2021, a Novo Nordisk AS, na sua qualidade de distribuidora de produtos farmacêuticos, apresentou à autoridade tributária de primeiro grau da recorrida uma declaração retificativa de IVA relativa ao período de tributação de janeiro de 2016, em conformidade com o artigo 195.º da *az adózás rendjéről szóló*

2017. évi CL. törvény (Lei n.º CL, de 2017, sobre o Processo Geral Tributário; a seguir «Lei sobre o Processo Geral Tributário»). Através da declaração retificativa, a recorrente reduziu em 7 832 000 forints o montante do IVA que devia pagar relativamente a esse período de tributação, invocando os pagamentos que tinha efetuado tanto a título dos contratos sobre o volume de comparticipação [omissis] celebrados com o NEAK, enquanto organismo estatal de seguro de saúde, como nos termos dos artigos 36.º, n.º 1, e 40/A, n.º 1, da Lei relativa à comercialização de medicamentos.

- 11 A autoridade tributária de primeiro grau rejeitou a declaração retificativa da recorrente e indeferiu a redução *a posteriori* do valor tributável. Na sequência do recurso administrativo interposto pela recorrente junto da recorrida, esta deferiu a redução do valor tributável no que respeita aos montantes pagos a título da obrigação de pagamento decorrente dos contratos sobre o volume de comparticipação, remetendo para o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-717/19.
- 12 Em contrapartida, a recorrida indeferiu a redução do valor tributável no que respeita à obrigação de pagamento *ex lege*. Indicou que se trata de uma obrigação de pagamento imposta por lei que não constitui uma redução de preço, mas um imposto específico. Na sua opinião, esta obrigação de pagamento não está prevista na lei como redução de preço, mas como imposto. Esta obrigação de pagamento não decorre dos contratos sobre o volume de comparticipação, mas diretamente das disposições da lei. Não se trata de uma redução de preço porque não é fornecida pelo distribuidor de produtos farmacêuticos ao consumidor final e porque os pagamentos constituem principalmente medidas para atingir objetivos orçamentais e de ordem sanitária, sendo que a doutrina jurídica os considera igualmente impostos específicos. As obrigações de pagamento *ex lege* são reguladas pela az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Lei n.º CLI de 2017, que regulamenta a Administração Tributária) [omissis] e pela Lei sobre o Processo Geral Tributário. Os montantes pagos a este título devem ser entregues à autoridade tributária e, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Lei sobre o Processo Geral Tributário, são considerados impostos. Segundo a autoridade tributária, esta obrigação de pagamento constitui um imposto sobre os medicamentos, um imposto devido por força de uma disposição legislativa imperativa que não pode ser considerada uma redução de preço.

## II.1. Direito húngaro

***Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Lei n.º CL, de 2017, sobre o Processo Geral Tributário) (nova Lei sobre o Processo Geral Tributário)***

Artigo 195.º Caso o contribuinte apresente uma declaração retificativa alegando exclusivamente que a norma jurídica que prevê a obrigação fiscal é inconstitucional ou contrária a um ato vinculativo da União Europeia ou que uma postura municipal é contrária a outra norma jurídica, a autoridade fiscal decide

sobre a declaração retificativa no prazo de quinze dias a contar da respetiva apresentação, sem proceder a qualquer outra diligência, desde que à data da sua apresentação a decisão do Tribunal Constitucional, da Kúria (Supremo Tribunal da Hungria) ou do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a referida questão ainda não tenha sido publicada ou a declaração retificativa não seja conforme ao conteúdo da decisão publicada.

***Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII, de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado)***

Artigo 65.º Nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável, exceto se a presente lei dispuser de outra forma, será constituído pela contraprestação pecuniária obtida ou a obter por quem tenha recebido ou a deva receber do adquirente do bem, do destinatário do serviço ou de um terceiro, incluindo qualquer subvenção, independentemente da forma que esta tenha, que influencie diretamente o preço da entrega ou da prestação.

Artigo 77.º 1. Em caso de entrega de bens, de prestação de serviços ou de aquisição intracomunitária de bens, a alteração ou a extinção do contrato – incluindo a invalidade e a inexistência do contrato – são causas de redução *a posteriori* do valor tributável na quantia correspondente ao adiantamento ou à contraprestação que tenham sido ou devam ser total ou parcialmente devolvidos.

[...]

4. Se, após a execução da entrega de bens ou da prestação de serviços, o sujeito passivo, em conformidade com as condições especificadas na sua política comercial, reembolsar um montante em dinheiro com fins promocionais a uma pessoa, independentemente do facto de esta ser ou não sujeito passivo, que não adquiriu diretamente do referido sujeito passivo o bem ou o serviço que confere o direito ao reembolso, o sujeito passivo que efetua o reembolso pode reduzir *a posteriori* o valor tributável correspondente à entrega de bens ou à prestação de serviços objeto de reembolso (operação que confere o direito à redução do valor tributável), desde que:

- a) a entrega de bens ou a prestação de serviços que foi efetuada diretamente à pessoa que tem direito ao reembolso (operação que confere o direito ao reembolso) seja uma operação tributável realizada no território nacional, e
- b) o montante a reembolsar seja inferior ao produto resultante da multiplicação do número de operações que conferem direito ao reembolso pelo preço unitário mais baixo, acrescido do imposto, dos bens entregues ou dos serviços prestados, no âmbito da medida promocional em causa e relativamente a todas as operações que conferem o direito à redução do valor tributável.

5. No contexto da aplicação do n.º 4, deve considerar-se que o montante reembolsado inclui o montante do imposto.

*A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (Lei n.º XCVIII de 2006, relativa às Disposições Gerais Aplicáveis ao Fornecimento Fíavel e Economicamente Viável de Medicamentos e de Dispositivos Médicos e à Comercialização de Medicamentos) (Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos)*

Artigo 36.º 1. O titular da autorização de introdução no mercado de um medicamento ou, caso este não exerça qualquer atividade de distribuição na Hungria, o distribuidor designado por acordo celebrado entre eles e aprovado pela autoridade tributária estatal, bem como o titular de um pedido de subvenção da segurança social para um preparado e, caso esse preparado não seja por ele distribuído, o distribuidor (a seguir, para efeitos do presente capítulo, conjuntamente «titular da autorização de introdução no mercado do medicamento»), estão sujeitos, no que respeita aos medicamentos e aos preparados (a seguir, para efeitos do presente capítulo, conjuntamente «medicamentos») comercializados em farmácias e que beneficiam de qualquer financiamento público — com exceção dos medicamentos referidos no artigo 38.º, n.º 1, e dos preparados visados pela regulamentação relativa às fórmulas para lactentes e fórmulas de transição –, à obrigação de pagar 20 % sobre uma parte da subvenção da segurança social, baseada nos dados de comercialização de acordo com as prescrições médicas do mês de referência, proporcionalmente ao preço de produção ou ao preço de importação (a seguir, conjuntamente, «preço de produção») (preço na produção/preço de consumo). O titular da autorização de introdução no mercado do medicamento está sujeito, no que respeita aos preparados abrangidos pela regulamentação relativa às fórmulas para lactentes e fórmulas de transição comercializados em farmácias e que beneficiam de qualquer financiamento público, à obrigação de pagar 10 % sobre uma parte da subvenção da segurança social, baseada nos dados de comercialização segundo as prescrições médicas do mês de referência, proporcionalmente ao preço de produção (preço de produção/preço de consumo). O cálculo da obrigação de pagamento é efetuado para cada produto e para cada tipo de subvenção. Por subvenção da segurança social entende-se a subvenção bruta, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado; por preço de consumo entende-se o preço de consumo bruto; por preço de produção entende-se o preço líquido de produção, excluindo o imposto sobre o valor acrescentado.

Artigo 37.º 1. O organismo de seguro de doença responsável pela gestão do Fundo Nacional de Seguro de Doença comunica ao devedor ou publica no seu sítio Internet, o mais tardar até ao dia 10 do segundo mês civil seguinte ao mês de referência, os dados relativos à subvenção e à comercialização necessários para cumprir as obrigações de pagamento previstas no artigo 36.º, n.ºs 1 e 2.

2. Por força das obrigações de pagamento previstas no artigo 36.º, n.ºs 1 e 2, o titular da autorização de introdução no mercado do medicamento e o titular da autorização de distribuição por grosso do medicamento devem apresentar, o mais tardar até ao dia 20 do terceiro mês seguinte ao mês de referência, uma declaração

à autoridade tributária estatal utilizando o formulário disponibilizado por esta última e, simultaneamente, efetuar o pagamento na conta aberta para este *fim específico* pela autoridade tributária junto do Tesouro Público.

Artigo 40.º A autoridade tributária estatal

- a) transfere o montante cobrado nos termos do artigo 36.º, n.ºs 1, 2, 4 e 4a, para a conta do Fundo Nacional de Seguro de Doença aberta junto do Tesouro Público, identificada por disposição específica,
- b) efetuando essa transferência imediatamente após o pagamento ter sido realizado.

Artigo 40.º/A 1. Para além do pagamento previsto no artigo 36.º, n.º 1, o titular da autorização de introdução no mercado de um medicamento ou, caso este não exerça qualquer atividade de distribuição na Hungria, o distribuidor designado por acordo celebrado entre eles e aprovado pela autoridade tributária estatal (a seguir, para efeitos do presente artigo, conjuntamente «titular da autorização de introdução no mercado do medicamento») estão sujeitos, no que respeita aos medicamentos comercializados em farmácias e que beneficiam de qualquer financiamento público há, pelo menos, seis anos, cujo preço, tomado como base para esse financiamento, ultrapasse 1 000 forints, à obrigação de pagar 10 % sobre uma parte da subvenção da segurança social, baseada nos dados de comercialização segundo as prescrições médicas do mês de referência, proporcionalmente ao preço de produção ou ao preço de importação (a seguir, em conjunto, «preço de produção») (preço de produção/preço de consumo), desde que não exista outro produto que beneficie igualmente de um financiamento público e cuja substância ativa e via de administração sejam idênticas às do produto em questão, mas que seja comercializado sob uma marca distinta por um titular da autorização de introdução no mercado diferente. O cálculo da obrigação de pagamento é efetuado para cada produto e para cada tipo de subvenção.

4. A obrigação de pagamento referida no n.º 1 rege-se pelas disposições da Lei que regulamenta a Administração Tributária e da Lei sobre o Processo Geral Tributário, com as divergências previstas na presente lei.

5. A autoridade tributária estatal deve informar o organismo de seguro de saúde da aprovação do acordo celebrado entre o titular da autorização de introdução no mercado e o distribuidor, a que se refere o n.º 1, no prazo de oito dias a contar da data da autorização.

6. O organismo de seguro de saúde responsável pela gestão do Fundo Nacional de Seguro de Doença comunica ao devedor ou publica no seu sítio Internet, o mais tardar até ao dia 10 do segundo mês civil seguinte ao mês de referência, os dados relativos à subvenção e à comercialização necessários para cumprir a obrigação de pagamento prevista no n.º 1.

7. Por força da obrigação de pagamento prevista no n.º 1, o titular da autorização de introdução no mercado do medicamento deve apresentar, o mais tardar até ao dia 20 do terceiro mês seguinte ao mês de referência, uma declaração à autoridade tributária estatal utilizando o formulário disponibilizado por esta última e, simultaneamente, efetuar o pagamento na conta aberta para este fim específico pela autoridade tributária junto do Tesouro Público.

8. O organismo de seguro de saúde responsável pela gestão do Fundo Nacional de Seguro de Doença presta, juntamente com o serviço de comunicação de dados referido no n.º 6, um serviço de comunicação eletrónica de dados a favor da autoridade tributária estatal relativamente aos dados necessários para o controlo dos devedores.

9. A autoridade tributária estatal transfere o montante cobrado nos termos do n.º 1 para a conta do Fundo Nacional de Seguro de Doença aberta junto do Tesouro público, identificada por disposição específica, efetuando essa transferência imediatamente após o pagamento ter sido realizado.

## **II.2. Direito da União**

*Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»)*

*Artigo 73.º*

Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

*Artigo 90.º*

1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.

*Artigo 273.º*

Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas

obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.

### **III. Fundamentos do reenvio prejudicial:**

- 13 No seu Acórdão proferido em 20 de dezembro de 2017 no processo C-462/16 (Boehringer Ingelheim Pharma), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção do referido artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.
- 14 No seu Acórdão proferido no processo C-717/19 (Boehringer Ingelheim), o Tribunal de Justiça declarou que a referida disposição se opõe a uma legislação nacional que prevê que uma empresa farmacêutica não pode deduzir do seu valor tributável do IVA a parte do seu volume de negócios proveniente da venda de medicamentos subvencionados pelo organismo estatal de seguro de saúde que paga a esse organismo, em virtude de um contrato celebrado entre este último e essa empresa, com o fundamento de que os montantes pagos a esse título não foram determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no quadro da sua política comercial e que esses pagamentos não foram efetuados com fins promocionais.
- 15 Os distribuidores de produtos farmacêuticos contribuem para o financiamento do sistema húngaro de subvenção de medicamentos, por um lado, efetuando pagamentos ao NEAK, enquanto organismo estatal de seguro de saúde, ao abrigo de contratos de direito civil celebrados voluntariamente entre as partes. A recorrente não é obrigada a celebrar esses contratos com o NEAK, mas, se não o fizer para um determinado produto farmacêutico, este não beneficiará de um financiamento público. O Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre estes pagamentos no seu Acórdão proferido no processo C-717/19.
- 16 Por outro lado, por força dos artigos 36.º, n.º 1, e 40/A, n.º 1, da Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos, os distribuidores de produtos farmacêuticos estão sujeitos, relativamente aos medicamentos que beneficiam de financiamento público, a uma obrigação de pagamento suplementar de 10 % e de 20 % proporcionalmente ao preço na produção. Esta obrigação de pagamento caracteriza-se pela circunstância de, embora a autoridade tributária estatal cobre o pagamento e controle o cumprimento da obrigação, esta autoridade transferir imediatamente o montante recebido para o NEAK, bem como pelo facto de o

pagamento efetuado ao NEAK por força de um contrato relativo ao volume da participação ter incidência no montante da obrigação de pagamento *ex lege* e de, além disso, deverem ser efetuadas deduções desta obrigação de pagamento a outros títulos. Independentemente dos descontos, a consequência do cumprimento efetivo da obrigação de pagamento é que o sujeito passivo distribuidor de produtos farmacêuticos não recebe uma parte da contrapartida. A própria exposição de motivos do projeto de lei que introduziu inicialmente a obrigação de pagamento *ex lege* indicava que «*constitui uma prática comercial geral que o adquirente obtenha um desconto em função do volume de compras. Uma vez que o maior adquirente de medicamentos é a segurança social, o organismo de seguros deve beneficiar da redução relativa à introdução no mercado dos medicamentos subvencionados, o que deve igualmente ser estabelecido por lei.*»

- 17 A recorrida alega que a obrigação de pagamento *ex lege* não constitui uma redução de preço, por um lado, porque não se trata de uma redução de preço que, com base na quantidade de produto anteriormente adquirida, é concedida até à execução e, por outro, porque não é concedido ao consumidor final, de modo que não existe a relação direta entre a contrapartida da venda realizada pelo devedor, o pagamento e a contrapartida paga pelo consumidor final. A obrigação de pagamento *ex lege* tem caráter vinculativo e não recíproco, destina-se a satisfazer as previsões orçamentais para a subvenção dos medicamentos e não tem qualquer efeito sobre o preço subvencionado pago pelo paciente. A autoridade tributária não só atua como cobrador do imposto, como também tem competências em matéria de controlo, e a recorrente não efetua um reembolso a favor do NEAK, antes cumpre uma obrigação de pagamento a favor do Tesouro Público. O capítulo IV da Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos regula a obrigação de pagamento decorrente dos contratos sobre o volume de participação, que é qualificada de redução de preço, ao passo que a obrigação de pagamento *ex lege* é regulada pelo capítulo V desta lei e não pode, portanto, ser qualificada de redução de preço. A obrigação de pagamento *ex lege* constitui um imposto, uma vez que há que deduzir da sua base, por um lado, nos termos do artigo 38.º, n.º 4, da Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos, o montante dos pagamentos efetuados a título do período de referência ao abrigo dos contratos sobre o volume de participação, após dedução do IVA, e, por outro, nos termos do artigo 36.º, n.º 10, desta lei, o montante dos investimentos em investigação e desenvolvimento, o que não seria possível se a obrigação de pagamento *ex lege* não fosse um imposto. Ora, em conformidade com o artigo 78.º, alínea a), da Diretiva do IVA, os impostos estão incluídos no valor tributável e, uma vez que a obrigação de pagamento prevista de forma vinculativa nos artigos 36.º, n.º 1, e 40/A, n.º 1, da Lei relativa à introdução no mercado de medicamentos constitui um imposto específico, não há que qualificá-la de redução de preço que permite reduzir o valor tributável.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que não é possível resolver o litígio entre as partes com base no direito húngaro e na prática da autoridade tributária aí referida sem proceder a uma verificação do direito comunitário, dos princípios fundamentais da Diretiva IVA e do direito que o órgão jurisdicional nacional deve

aplicar, bem como sem examinar se o direito húngaro e a prática da autoridade tributária aí referida respeitam as exigências decorrentes da neutralidade do IVA prevista pelo direito da União, uma vez que uma empresa farmacêutica que efetua, *ex lege*, pagamentos ao organismo estatal de seguro de saúde, em função do volume de negócios resultante da venda de produtos farmacêuticos que beneficiam de financiamento público, não tem o direito de reduzir *a posteriori* o valor tributável, pelo facto de os pagamentos serem efetuados *ex lege*, havendo que deduzir da base da obrigação de pagamento, tanto os pagamentos efetuados ao abrigo de um contrato relativo ao volume de participação como os investimentos realizados pela empresa em investigação e desenvolvimento para o setor da saúde, ser deduzidos da base da obrigação de pagamento e sendo o montante devido cobrado pela autoridade tributária estatal, que o transfere imediatamente para o organismo estatal de seguro de saúde.

- 19 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, há que considerar que o NEAK é o consumidor final das entregas de bens efetuadas pela recorrente, uma vez que, no processo principal, o facto do beneficiário direto das entregas dos medicamentos em causa não ser o organismo estatal de seguro de saúde que reembolsa *a posteriori* o montante da subvenção à farmácia, mas sim os próprios segurados que pagam o preço subvencionado à farmácia, não é suscetível de romper o vínculo direto que existe entre a entrega de bens efetuada e a contrapartida recebida (Acórdão de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, n.º 45), pelo que o montante recebido pela autoridade tributária não pode ser superior ao que foi pago pelo consumidor final (Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, n.º 24, e de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, n.º 46). Do ponto de vista da qualificação de redução de preço, importa unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos (Acórdão de 6 de outubro de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, n.º 51).
- 20 Nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros. Dado que, no contexto factual anterior, não se colocou a questão da análise de uma obrigação de pagamento prevista *ex lege*, que deve ser cumprida junto da autoridade tributária mas que é, a final, transferida para o organismo estatal de seguro de saúde, o Tribunal de Justiça não teve oportunidade de abordar a questão de saber se a obrigação de pagamento *ex lege* em causa no presente processo, que é cobrada pela autoridade tributária, cuja declaração e pagamento são igualmente controlados pela autoridade tributária, que a regulamentação nacional qualifica de imposto sobre os medicamentos e cujo montante é transferido imediatamente pela autoridade tributária para o NEAK, pode ser considerado como a concessão de um desconto proporcional aos pagamentos efetuados pelo distribuidor de produtos farmacêuticos no âmbito de um contrato relativo ao volume de participação.

Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o facto de as empresas farmacêuticas não terem o direito de reduzir *a posteriori* o valor tributável quando devem cumprir uma obrigação de pagamento cujo destinatário

direto é a autoridade tributária estatal, mas o montante pago se destina indiretamente ao NEAK, que suporta, em última análise, o encargo do preço de compra dos medicamentos, de modo que o pagamento contribui para o financiamento da subvenção dos medicamentos, viola o princípio da neutralidade fiscal.

#### **IV. Outras questões processuais**

*[Omissis]* [Considerações de direito processual nacional]

Budapeste, 30 de março de 2023.

*[Omissis]* [Assinaturas]

DOCUMENTO DE TRABALHO