Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artiklan 1 kohta – Veron perusteen alentaminen liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta – Lääkeyrityksen valtion sairausvakuutuslaitokselle maksamat maksut – 273 artikla – Kansallisessa säännöstössä asetetut hallinnolliset muodollisuudet alentamista koskevan oikeuden käyttämiselle – Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-717/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka F?városi Törvényszék (aiemmin F?városi Bíróság) (Budapestin alioikeus, Unkari) on esittänyt 16.9.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.9.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Kumin sekä tuomarit P. G. Xuereb (esittelevä tuomari) ja I. Ziemele,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, edustajanaan Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér Miklós ja G. Koós,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja L. Havas,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun

neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (jäljempänä Boehringer Ingelheim) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tulliviranomaisen muutoksenhakuosasto, Unkari) (jäljempänä muutoksenhakuosasto) ja jossa on kyse päätöksestä, jossa muutoksenhakuosasto kieltäytyi myöntämästä Boehringer Ingelheimille oikeutta vähentää arvonlisäveron perusteestaan sen Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezel?lle (kansallinen sairausvakuutuskassa, Unkari) (jäljempänä valtion sairausvakuutuslaitos tai NEAK) maksamia maksuja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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.”

4 Kyseisen direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

5 Edellä mainitun direktiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

Kansallinen oikeus

6 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (Magyar Közlöny, 2007/155 (XI.16); jäljempänä arvonlisäverolaki) 65 §:ssä säädetään seuraavaa:

”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.”

7 Kyseisen lain 77 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutusten, palvelujen suoritusten tai yhteisönhankinnan yhteydessä sopimuksen muuttaminen tai päättyminen – mukaan lukien sopimuksen pätemättömyys tai mitättömyys – ovat syitä alentaa veron perustetta jälkikäteen määrällä, joka vastaa ennakkoa tai vastiketta, joka on hyvitetty tai hyvitettävä kokonaan tai osittain.

– –

4. Jos verovelvollinen korvaa tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toteutumisen jälkeen liiketoimintasuunnitelmassaan täsmennettyjen edellytysten mukaisesti rahamäärän myynninedistämistarkoituksissa 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 myynninedistämistoimen yhteydessä luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palveluiden alimmalla yksikköhinnalla, 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.”

8 Mainitun lain 78 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. Edellä 77 §:n 4 momentin soveltamiseksi edellytetään, että rahamäärän korvaavan verovelvollisen käytettävissä on

a) jäljennös laskusta, joka on korvaukseen oikeutetun nimissä ja joka osoittaa, että kyseinen rahamäärän korvaukseen oikeuden antava liiketoimi on toteutunut ja josta ilmenee yksiselitteisesti, että kyse on Unkarissa suoritetusta verollisesta liiketoimesta, ja

b) sellainen tosite pankkisiirrosta tai käteisellä suoritetusta maksusta, josta ilmenee yksiselitteisesti, että rahamäärän korvaava verovelvollinen on hyvittänyt rahamäärän korvaukseen oikeutetulle henkilölle liiketoimintasuunnitelmassaan vahvistetun rahamäärän.

4. Edellä 3 momentin b kohdassa tarkoitetussa tositteessa on oltava seuraavat tiedot:

a) nimi, osoite ja, mikäli kyseessä on verovelvollinen, rahamäärän korvaukseen oikeutetun henkilön verotunnistenumero.

b) rahamäärän korvaukseen oikeutetun henkilön ilmoitukseen perustuvat tiedot veron vähennysoikeudesta kyseisen liiketoimen osalta.”

9 Verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain nro CL (adózás rendjér?l szóló 2017. évi CL. törvény) 195 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen ratkaisee verovelvollisen oikaisuilmoituksen – tarkastusta suorittamatta – sen tekemisestä laskettavien 15 päivän kuluessa päätöksellään, jos verovelvollinen on esittänyt oikaisuvaatimuksen yksinomaan sillä perusteella, että säännös, johon verovelvollisuus 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.”

10 Lääkkeiden ja lääkinnällisten laitteiden luotettavasta ja taloudellisesti kestävästä jakelusta sekä lääkkeiden myyntiä koskevista yleisistä säännöistä vuonna 2006 annetun lain XCVIII:n (biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédesz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény; jäljempänä Gyftv) 17 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”On kiellettyä mainostaa lääkkeitä ja valmisteita, joita voidaan luovuttaa vain lääkemääräystä vastaan apteekeissa tai jotka on hyväksytty tuotteiksi, joille maksetaan tukea sosiaalivakuutuksesta, sekä lääkinnällisiä laitteita, jotka sosiaalivakuutus voi ottaa vastattavaksi lääkemääräyksen perusteella.”

11 Gyftv:n 26 §:n 2, 5 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”2. [Valtion] sairausvakuutuslaitos voi tehdä talousarvion noudattamiseksi jäljempänä 5 momentissa tarkoitettuja sopimuksia vastattavaksi ottamisesta sellaisten lääkkeiden osalta, joille jo maksetaan tukea tai jotka on äskettäin hyväksytty tukea saaviksi lääkkeiksi, tai tiettyjen tällaisten lääkkeiden tukiryhmien tai indikaatioiden osalta sekä sellaisten lääkkeiden osalta, joille maksetaan tukea kohtuussyistä.

– –

5. Vastattavaksi ottamisesta tehtävien sopimusten perusteella maksettava pakollinen maksu voidaan vahvistaa

a) prosenttina hintatuesta, joka maksetaan tuettuun hintaan myytyä yksikköä kohden

b) sopimuksen kattavan ajanjakson aikana yhdestä tai useammasta tuotteesta maksettujen hintatukien kokonaismäärän ja sopimuksessa määritetyn enimmäismäärän erotuksen perusteella

– –

e) lääkemääräyksessä määrätyn annoksen ja sopimuksessa kyseisen lääkkeen ominaisuuksia koskevan yhteenvedon mukaisesti kustannustehokkuusperustein vahvistetun viitemääräannoksen välisen erotuksen perusteella.

6. Valmisteeseen voidaan soveltaa 5 momentin säännöksiä myös kumulatiivisesti.”

12 Gyftv:n 28 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”[Valtion sairaus]vakuutuslaitos voi käyttää sosiaalivakuutuksesta tukea saaviksi hyväksyttyjen lääkkeiden tukemiseksi seuraavia tukimenetelmiä:

– –

c) vastattavaksi ottamisesta tehtävä sopimus

– –”

13 Pakollisen sairausvakuutusjärjestelmän palveluista vuonna 1997 annetun lain nro LXXXIII (kötelez? egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény) 30/A §:ssä säädettiin seuraavaa:

”[Valtion] sairausvakuutuslaitos voi tehdä [Gyftv:n] 36 §:n 1 momentissa tarkoitetun myyntiluvan haltijan kanssa sekä lääkinnällisten laitteiden toimittajien ja sairaanhoitopalvelujen tarjoajien kanssa sopimuksen tuettuun hintaan myytävien tuotteiden ja hoidon hinnoista, määristä ja laatuvaatimuksista sekä muista kysymyksistä, joita sopijapuolet pitävät tärkeinä.”

14 Perusteista, joiden täyttyessä rekisteröidyt lääkkeet ja tiettyihin ravitsemuksellisiin tarkoituksiin tarkoitetut kliiniset valmisteet hyväksytään sosiaalivakuutuksesta tukea saaviksi lääkkeiksi ja valmisteiksi, sekä tukikelpoisuuden tai tuen muuttamisesta 26.4.2004 annetun terveys-, sosiaali- ja perheministeriön asetuksen nro 32/2004 (IV 26) (törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégít? tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV 26.) ESzCsM rendelet) 11 § :n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Gyftv:n 26 §:ssä tarkoitettujen vastattavaksi ottamisesta tehtävien sopimusten yhteydessä tuen määrä määritetään terveysalan ammatillisen asiantuntijaryhmän ehdotuksen mukaisesti niiden potilaiden lukumäärän perusteella, jotka voivat kyseisen sairauden esiintyvyys ja ilmaantuvuus huomioon ottaen saada hoitoa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Boehringer Ingelheim on erään lääkeyrityksen unkarilainen tytäryhtiö. Sen pääasiallisena toimintana on tukea saavien lääkkeiden myynti tukkukauppiaille, jotka myyvät niitä apteekeille, jotka jakavat ne sitten potilaille.

16 Unkarissa lääkkeiden vähittäismyynti tapahtuu sairaaloita lukuun ottamatta apteekkien välityksellä. Apteekit tekevät hankintansa tukkukauppiailta ja tukkukaupat puolestaan Boehringer Ingelheimin kaltaisilta lääkkeiden jakeluyhtiöiltä.

17 NEAK, joka soveltaa ”hintatukijärjestelmää”, voi maksaa lääkkeille tukea. 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 suorittama tuki ja toinen potilaan maksama ”tuettu hinta”. Apteekki on siten velvollinen maksamaan arvonlisäveroa sekä potilaan maksamasta määrästä että NEAK:n suorittamasta

määrästä.

18 NEAK päättää monitahoisen tutkimuksen, jossa otetaan huomioon erilaisia seikkoja, kuten terveyspolitiikka, farmaseuttiset näkökohdat ja kustannustehokkuus, päätteeksi, myönnetäänkö lääkkeelle tukea, ja vahvistaa sitten tuen määrän jakelijan – eli pääasian tapauksessa Boehringer Ingelheimin – vahvistaman hinnan perusteella.

19 Jotta Boehringer Ingelheimin Unkarin markkinoilla myymät lääkkeet pysyisivät tuettuina lääkkeinä, tämä lääkeyritys teki NEAK:n kanssa ”vastattavaksi ottamisesta tehtäviä sopimuksia” 1.10.2013 ja 31.12.2017 väliseksi ajaksi. Näiden sopimusten nojalla Boehringer Ingelheim sitoutui maksamaan myymiensä lääkkeiden määrästä NEAK:lle sopimuksessa määriteltyjen määrien mukaiset maksut, jotka peritään näiden lääkkeiden myynnistä saatavasta liikevaihdosta. Maksun määrä vahvistettiin NEAK:n bruttotuen prosenttiosuutena tuettuun hintaan myytävältä pakkausyksiköltä (myyntipakkaukselta) (maksut myyntipakkausta kohti) tai sen määrä vahvistettiin tietyissä sopimuksissa 100 prosentiksi, jos NEAK:n maksaman tuen enimmäismäärä ylittyi kyseisen tuotteen osalta (maksut enimmäismäärän mukaan).

20 Näiden sopimusten tekeminen ei perustu lakisääteiseen velvoitteeseen, mutta sen avulla taataan, että Boehringer Ingelheimin myymät lääkkeet saavat tukea NEAK:lta. Näiden sopimusten ansiosta NEAK voi myös varmistaa, että potilailla on mahdollisuus saada uusien ja ajanmukaisten tuettujen hoitomenetelmien mukaista hoitoa, ja samalla taata, että talousarvion tasapaino säilyy.

21 NEAK ei ole antanut laskuja Boehringer Ingelheimin maksamista maksuista. Boehringer Ingelheimin näiden sopimusten perusteella NEAK:lle maksamat maksut on kuitenkin dokumentoitu jälkikäteen varmistettavalla tavalla.

22 Boehringer Ingelheim teki 13.11.2018 Unkarin veroviranomaisille verotusmenettelystä vuonna 2017 annetun lain nro CL 195 §:n nojalla arvonlisäveron oikaisuilmoituksen 1.10.2013 ja 31.12.2017 väliseltä ajalta. Boehringer Ingelheim alensi oikaisumahdollisuutensa perusteella – vastattavaksi ottamisesta tehtävien sopimusten nojalla NEAK:lle suorittamiinsa maksuihin vedoten – kyseiseltä ajanjaksolta maksettavan arvonlisäveron määrää 354 687 000 Unkarin forintilla (HUF) (noin miljoona euroa).

23 Unkarin ensimmäisen asteen veroviranomainen hylkäsi Boehringer Ingelheimin oikaisuilmoituksen ja kieltäytyi näin ollen hyväksymästä jälkikäteen tehtyä arvonlisäveron perusteen alentamista.

24 Boehringer Ingelheim teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen muutoksenhakuosastolle. Muutoksenhakuosasto pysytti ensimmäisen asteen päätöksen.

25 Muutoksenhakuosasto katsoi, että Boehringer Ingelheimin NEAK:lle suorittamat maksut eivät täyttäneet arvonlisäveron perusteen alentamiselle arvonlisäverolain 77 §:n 4 momentissa asetettuja edellytyksiä. Muutoksenhakuosaston mukaan Boehringer Ingelheimin suorittamia maksuja ei voida pitää ”myynninedistämistarkoituksissa” jälkikäteen myönnettynä korvauksena, koska Gyftv:n 17 §:n 4 momentissa kielletään lääkkeiden, joille maksetaan tukea sosiaalivakuutuksesta, mainonta. Toisaalta Boehringer Ingelheim ei ole suorittanut näitä maksuja ”liiketoimintasuunnitelmassaan täsmennettyjen edellytysten mukaisesti”, koska sopimusten nojalla maksettavien maksujen määrää ei vahvistanut lääkeyritys vaan asetuksen vaatimusten mukaisesti terveysalan ammatillinen asiantuntijaryhmä.

26 Muutoksenhakuosasto totesi lisäksi, että arvonlisäverolain 77 § sisältää kaikki arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut veron perusteen alentamistapaukset ja että unionin oikeuden rikkomista ei voitu todeta, koska silloin, kun direktiivi saatetaan osaksi

kansallista oikeusjärjestystä, ei edellytetä, että direktiivin ja kansallisen lainsäädännön säännökset olisivat sanamuodoltaan täysin yhtenevät. Arvonlisäverodirektiivissä määritellään ainoastaan sääntelyn tavoitteet ja jätetään kansallisen lainsäätäjän tehtäväksi valita tapa, jolla se pyrkii saavuttamaan ne. Muutoksenhakuosasto korosti myös, että 20.12.2017 annettua tuomiota Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), jossa unionin tuomioistuin tulkitsi arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa, ei voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, koska kyseinen tuomio perustui erilaisiin tosiseikkoihin kuin nyt käsiteltävä asia.

27 Boehringer Ingelheim valitti Unkarin veroviranomaisen päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se väittää pääasiallisesti, että sen NEAK:lle maksama määrä, joka peritään sen liikevaihdosta, johtaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan nojalla arvolisäveron perusteen alentamiseen, joten sillä on oikeus saada arvonlisävero palautetuksi.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ensinnäkin sitä, voidaanko pääasian yhteydessä soveltaa 20.12.2017 annettua tuomiota Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), jossa unionin tuomioistuin katsoi, että lääkeyrityksen saksalaisille yksityisille sairausvakuutuskassoille myöntämät hinnan alennukset johtivat tämän yhtiön arvonlisäverotuksessa käytettävän veron perusteen alentamiseen silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tästä, että Unkarin tukijärjestelmä muistuttaa Saksan yksityisen sairausvakuutuksen järjestelmää sillä erotuksella, että Unkarissa NEAK:lle, joka on julkinen sairausvakuutuslaitos, suoritettavat maksut eivät perustu pakottavaan oikeusnormiin vaan siviilioikeudelliseen sopimukseen, jonka sopijapuolet ovat tehneet vapaaehtoisesti. Kuitenkin sopimuksesta aiheutuu heti sen allekirjoittamisesta alkaen sama seuraus kuin 20.12.2017 annettuun tuomioon Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) johtaneessa asiassa kyseessä olleesta säännöstöstä eli se, että Boehringer Ingelheimin käytettävissä saattoi olla vain se määrä, joka vastaa sen apteekeille myymien tuotteiden myyntihintaa vähennettynä tällä alennuksella.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimittäin katsoo 20.12.2017 annetun tuomion Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) 41–43 kohdan perusteella, että käsiteltävässä asiassa NEAK:ta on pidettävä Boehringer Ingelheimin suorittaman luovutuksen loppukuluttajana, joten verohallinto ei voi kantaa veroa enempää kuin loppukuluttaja on sitä maksanut. Koska verovelvollinen eli Boehringer Ingelheim ei ole saanut sen NEAK:lle maksamien maksujen vuoksi osaa tuotteiden hinnasta, näiden tuotteiden hintaa on alennettu liiketoimen suorittamisen jälkeen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Boehringer Ingelheimilla ei ollut tällaisessa tilanteessa vapaasti käytettävissään apteekeille tai tukkukauppiaille tapahtuneesta sen lääkkeiden myynnistä saatua koko kauppahintaa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei unionin tuomioistuin ole kuitenkaan vielä lausunut siitä, voidaanko veron perustetta alentaa myös siinä tapauksessa, että alennuksen myöntäminen ei ole kansallisen oikeussäännön perusteella pakollista vaan se myönnetään vapaaehtoisesti, kuten pääasiassa.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että Unkarin säännöstöstä seuraa, että siinä evätään kaikilta lääkeyrityksiltä, jotka ovat tehneet pääasiassa kyseessä olevien, vastattavaksi ottamisesta tehtävien sopimusten kaltaisia sopimuksia, mahdollisuus alentaa jälkikäteen arvonlisäveron perusteitaan NEAK:lle maksetun määrän osalta. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdasta seuraa, että veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole vielä määrittänyt sitä rajaa, jota ei saada ylittää, jotta nämä edellytykset eivät muodosta suhteetonta rajoitusta unionin oikeuden

säännöstön tavoitteeseen nähden.

33 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa siitä, että edellytyksenä arvonlisäveron perusteen alentamiselle jälkikäteen on, että esitetään jäljennös laskusta, joka on korvaukseen oikeutetun nimissä ja joka osoittaa, että kyseinen rahamäärän korvaukseen oikeuden antava liiketoimi on toteutunut ja josta ilmenee yksiselitteisesti, että kyse on Unkarissa suoritetusta verollisesta liiketoimesta ja että pankkisiirrosta tai käteisellä suoritetusta maksusta esitetään todiste.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että nyt käsiteltävässä asiassa NEAK ei ole antanut laskua Boehringer Ingelheimille, jolla on käytettävissään ainoastaan NEAK:n sille lähettämä maksuvaatimus sekä pankin tosite, josta käy ilmi, että sitä vastaava summa on maksettu pankkisiirrolla. NEAK laskee kuitenkin maksuvaatimuksessa olevan maksun määrän sopimuksissa määritellyn menetelmän mukaisesti sellaisten tietojen perusteella, jotka koskevat kyseisellä ajanjaksolla myytyjä lääkkeitä. Näin ollen laskun puuttumisesta huolimatta on olemassa muita asiakirjoja, joissa liiketoimi on dokumentoitu asianmukaisesti, koska sopimuksia ja lääkkeiden myyntilukuja koskevat tiedot ovat yleisesti saatavilla ja tukien tilitys perustuu julkisiin ja virallisiin rekistereihin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös siihen, että NEAK on valtion sairausvakuutuslaitos, minkä takia voidaan olettaa, että sen maksuvaatimuksessa esittämät tiedot ovat oikeita.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, tällaisten velvollisuuksien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun tavoitteeseen nähden. Pääasiassa ei kuitenkaan ole kyse petoksen riskistä, eikä Unkarin veroviranomainen ollut väittänytkään sellaista, ja arvonlisäveron kannon oikea toimittaminen olisi voitu varmistaa – myös ilman laskua – sellaisten muiden asiakirjojen avulla, jotka mahdollistavat sen, että vastattavaksi ottamisesta tehtävät sopimukset ja suoritetut maksut voidaan tarkastaa jälkikäteen.

36 Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole vielä lausunut niistä muotovaatimuksista, joiden on täytyttävä, jotta arvonlisäveron perustetta voidaan alentaa jälkikäteen, eikä siitä, mitä asiakirjoja sitä varten on esitettävä.

37 F?városi Törvényszék (aiemmin F?városi Bíróság) (Budapestin alioikeus) päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa sovellettavan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan lääkeyrityksellä, joka maksaa sellaisen sopimuksen nojalla, jonka tekeminen ei ole pakollista, valtion sairausvakuutuslaitokselle osan lääkkeiden myynnistä saamastaan liikevaihdosta eikä näin ollen saa näistä tuotteista koko vastiketta, ei ole oikeutta veron perusteen jälkikäteiseen alentamiseen vain sen vuoksi, että näitä maksuja ei suoriteta sen liiketoimintasuunnitelmassa ennalta määritellyllä tavalla eikä pääasiallisesti myynninedistämistarkoituksessa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: onko [arvonlisäverodirektiivin] 273 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa sovellettavan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan veron perusteen alentaminen jälkikäteen edellyttää laskua, joka on korvaukseen oikeutetun nimissä ja joka osoittaa sellaisen liiketoimen toteutumisen, joka antaa oikeuden tähän korvaukseen, jos liiketoimi, jonka perusteella veron perustetta voidaan jälkikäteen alentaa, on muutoin dokumentoitu asianmukaisesti ja se voidaan tarkistaa jälkikäteen ja se perustuu osittain julkisiin ja virallisiin tietoihin ja mahdollistaa veron kannon toimittamisen oikein?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se 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 maksettuja määriä ei ole määritelty kyseisen yhtiön liiketoimintasuunnitelmassaan ennalta vahvistamien edellytysten perusteella eikä maksuja ole suoritettu myynninedistämistarkoituksessa.

39 Aluksi on muistutettava siitä, että arvonlisäveron perusperiaate perustuu siihen, että arvonlisävero kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan ja on täysin neutraali niihin verovelvollisiin nähden, jotka osallistuvat lopullista verotusvaihetta edeltävään tuotanto- ja jakeluprosessiin, riippumatta siinä toteutuneiden liiketoimien määrästä (ks. vastaavasti tuomio 3.5.2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, 25 kohta).

40 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan veron peruste käsittää tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

41 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdasta, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen, josta on maksettu vero, suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, seuraa, että jäsenvaltiot ovat velvollisia alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen ole saanut lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 15.10.2020, E. (ALV – Veron perusteen alentaminen), C-335/19, EU:C:2020:829, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Unionin tuomioistuin totesi 20.12.2017 antamassaan tuomiossa Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), 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 hyväksi silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.

43 Nyt esillä olevassa asiassa Boehringer Ingelheim myy Unkarin markkinoilla valtion

sairausvakuutuslaitokselta tukea saavia lääkkeitä tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka myyvät ne edelleen sairausvakuutuslaitoksen vakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille, jotka maksavat lääkkeen hinnan ja kansallisen sairausvakuutuslaitoksen apteekeille suoraan maksaman tuen määrän välisen erotuksen. Boehringer Ingelheim maksaa sairausvakuutuslaitoksen kanssa tehtyjen yksityisoikeudellisten sopimusten nojalla kyseiselle laitokselle myymistään tuetuista lääkkeistä maksuja, joiden määrä on määritelty näissä sopimuksissa ja jotka peritään näiden lääkkeiden myynnistä saaduista tuloista.

44 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, Boehringer Ingelheim luopuu näiden sopimusten tekemisen johdosta osasta tukkuliikkeiden maksamaa vastiketta. Näin ollen ei olisi arvonlisäverodirektiivin mukaista, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka lääkeyritys on verovelvollisena velvollinen maksamaan, olisi suurempi kuin summa, jonka se on lopulta saanut. Jos näin olisi, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ei noudatettaisi verovelvollisiin – joihin myös lääkeyritys kuuluu – nähden (tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, 35 kohta).

45 Lisäksi se pääasiassa esiin tullut seikka, että kyseisten lääkkeiden luovutusten välittömänä vastaanottajana ei ole valtion sairausvakuutuslaitos, joka korvaa jälkikäteen tuen määrän apteekeille, vaan vakuutetut itse, jotka maksavat tuetun hinnan apteekille, ei katkaise tavaroiden luovutuksen ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä (ks. vastaavasti tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, 40 kohta).

46 Koska apteekin on suoritettava arvonlisäveroa potilaan maksamasta määrästä mutta myös siitä määrästä, jonka valtion sairausvakuutuslaitos maksaa sille tukea saavien lääkkeiden osalta, viimeksi mainittua on pidettävä arvonlisäverovelvollisen lääkeyrityksen suorittaman luovutuksen loppukuluttajina, joten verohallinto ei voi kantaa veroa enempää kuin loppukuluttaja on sitä maksanut (ks. vastaavasti tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, 41 kohta).

47 Koska lääkeyritys ei ole saanut osaa lääkkeiden myynnistä saamastaan vastikkeesta valtion sairausvakuutuslaitokselle maksamansa maksun takia ja kun kyseinen laitos tilittää osan tämän lääkkeen hinnasta apteekeille, on katsottava, että lääkkeiden hintaa on alennettu liiketoimen suorittamisen jälkeen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

48 Tätä tulkintaa ei horjuta se ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, että toisin kuin 20.12.2017 annettuun tuomioon Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) johtaneessa asiassa kyseessä olleessa tosiseikastossa, Boehringer Ingelheimin valtion sairausvakuutuslaitokselle suorittamia maksuja ei ole maksettava lakisääteisen velvoitteen perusteella vaan kyseisen lääkeyrityksen ja valtion sairausvakuutuslaitoksen välisten sopimusten perusteella.

49 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan sanamuodosta tai 20.12.2017 annetusta tuomiosta Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) ei nimittäin seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa olisi tulkittava siten, että sen soveltamisala rajoittuu lakisääteisistä velvoitteista seuraaviin hinnanalennuksiin.

50 Tätä tulkintaa ei horjuta myöskään Unkarin hallituksen esittämä väite, jonka mukaan kyseessä ei voi olla arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ”hinnanalennus”, koska Boehringer Ingelheimin saaman vastikkeen ja sen valtion sairausvakuutuslaitokselle maksamien maksujen välillä ei ole suoraa yhteyttä. Unkarin hallitus katsoo tältä osin, että enimmäismäärän mukaan määräytyviä maksuja ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”hinnanalennuksena”, koska niitä ei sovelleta liiketoimien ketjussa luovutettujen lääkkeiden vastikkeen mukaan vaan valtion sairausvakuutuslaitoksen tietyn ajanjakson osalta

myöntämän tuen enimmäismäärän mukaan ja koska maksut ovat luonteeltaan julkisia.

51 Tältä osin on todettava, että edellä 41 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan merkitystä on ainoastaan sillä, että verovelvollinen ei ole saanut tuotteittensa vastiketta tai osaa siitä. Nyt esillä olevassa asiassa Boehringer Ingelheimilla ei kuitenkaan ollut käytettävissään myytyjen lääkkeiden koko vastiketta vaan – valtion sairausvakuutuslaitokselle maksettujen maksujen vähentämisen jälkeen – ainoastaan osa tukkuliikkeiden, joille se on myynyt lääkkeitään, maksamasta loppumäärästä.

52 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään erityisesti, että liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

53 Vaikka kyseisessä säännöksessä annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden toteuttaessa toimenpiteitä, joiden avulla voidaan määrittää alennuksen määrä, jäsenvaltiot ovat kuitenkin velvollisia myöntämään kyseisessä säännöksessä tarkoitetuissa tapauksissa oikeuden veron perusteen alentamiseen (ks. vastaavasti tuomio 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että veron perusteen jälkikäteiselle alentamiselle kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, joiden mukaan maksut, joihin oikeus tällaiseen alentamiseen perustuu, on määritettävä kyseisen yhtiön liiketoimintasuunnitelmassa ennalta vahvistamien edellytysten perusteella ja ne on suoritettava myynninedistämistarkoituksessa, mistä seuraa, että kaikilta lääkeyrityksiltä, jotka olivat tehneet vastattavaksi ottamisesta tehtäviä sopimuksia valtion sairausvakuutuslaitoksen kanssa, evätään mahdollisuus alentaa jälkikäteen niiden arvonlisäveron perustetta kyseiselle laitokselle maksettujen maksujen perusteella, vaikka hintaa on tosiasiallisesti alennettu liiketoimen suorittamisen jälkeen arvolisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Näiden edellytysten ei siis voida katsoa kuuluvan jäsenvaltioilla tämän säännöksen nojalla olevaan harkintavaltaan.

55 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se 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 maksettuja määriä ei ole määritelty kyseisen yhtiön liiketoimintasuunnitelmassaan ennalta vahvistamien edellytysten perusteella eikä maksuja ole suoritettu myynninedistämistarkoituksessa.

Toinen kysymys

56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen jälkikäteen edellyttää laskua, joka on korvaukseen oikeutetun verovelvollisen nimissä ja joka osoittaa, että liiketoimi, jonka johdosta korvaus maksetaan, on toteutunut, myös silloin, kun tällaista laskua ei ole annettu ja tämän liiketoimen toteutuminen voidaan näyttää toteen muilla keinoin.

57 Kuten tämän tuomion 52 kohdassa on palautettu mieleen, arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään erityisesti, että liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

58 Saman direktiivin 273 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat säätää arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, edellyttäen erityisesti, että tätä mahdollisuutta ei käytetä laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen direktiivin 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.

59 Koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei niissä vahvistettujen rajojen lisäksi täsmennetä niitä edellytyksiä eikä velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot voivat säätää, näillä säännöksillä niille annetaan harkintavaltaa muun muassa niiden muodollisuuksien osalta, joita verovelvollisten on täytettävä kyseisten valtioiden veroviranomaisissa voidakseen saada veron perusteen alennetuksi (tuomio 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Kuitenkaan niissä toimenpiteissä, joita jäsenvaltioiden on arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla mahdollista toteuttaa, voidaan lähtökohtaisesti olla noudattamatta arvonlisäveron perustetta koskevia sääntöjä ainoastaan siltä osin kuin se on tämän erityisen tavoitteen saavuttamiseksi ehdottoman välttämätöntä. Niillä on nimittäin haitattava mahdollisimman vähän arvonlisäverodirektiivin tavoitteiden ja periaatteiden toteutumista, eikä niitä näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta vaarantuisi arvonlisäveron neutraalisuus, joka on yksi arvonlisäveroa koskevalla unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 28 kohta).

61 Näin ollen on tärkeää, että ne muodollisuudet, jotka verovelvollisen on täytettävä saadakseen veroviranomaisissa oikeuden arvonlisäveron perusteen alentamiseen, on rajoitettava niihin, joiden avulla voidaan osoittaa, että liiketoimen toteuttamisen jälkeen vastike on lopullisesti jäänyt osittain tai kokonaan saamatta. Kansallisten tuomioistuinten on tältä osin tarkistettava, että kyseessä olevan jäsenvaltion edellyttämät muodollisuudet ovat tällaisia (tuomio 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella vaatimuksella, jonka mukaan edellytyksenä veron perusteen vastaavalle alentamiselle liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on se, että verovelvollisella on hallussaan jäljennös omissa nimissään olevasta laskusta, joka osoittaa tähän korvaukseen oikeuden antavan liiketoimen toteutumisen, voidaan lähtökohtaisesti edesauttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamista sekä petosten ja verotulojen menettämisen vaaran eliminoimista ja sillä tavoitellaan siten arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa mainittuja hyväksyttäviä tavoitteita (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 32 ja 33 kohta).

63 Koska laskun hallussapito on kuitenkin kansallisen oikeuden mukaan ehdoton edellytys veron perusteen alentamiselle, arvonlisäverotuksen neutraalisuudelle aiheutuu haittaa, jos verovelvollisen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa saada tällainen lasku (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 38 kohta).

64 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Boehringer Ingelheimilla ei ollut käytettävissään laskuja valtion sairausvakuutuslaitokselle suorittamistaan maksuista, koska kyseinen sairausvakuutuslaitos on laatinut ainoastaan maksuvaatimuksia.

65 Tällaisessa tapauksessa arvonlisäveron neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate edellyttävät, että kyseinen jäsenvaltio sallii, että verovelvollinen näyttää muilla keinoin kansallisissa veroviranomaisissa, että liiketoimi, joihin oikeus veron perusteen alentamiseen perustuu, on tosiasiassa suoritettu (ks. vastaavasti tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 40 kohta). Näin on sitä suuremmalla syyllä silloin, kun – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – kyseessä oleva liiketoimi on suoritettu valtion laitokselle.

66 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen jälkikäteen edellyttää laskua, joka on korvaukseen oikeutetun verovelvollisen nimissä ja joka osoittaa, että liiketoimi, jonka johdosta korvaus maksetaan, on toteutunut, myös silloin, kun tällaista laskua ei ole annettu ja tämän liiketoimen toteutuminen voidaan näyttää toteen muilla keinoin.

Oikeudenkäyntikulut

67 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan lääkeyritys ei voi alentaa 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 maksettuja määriä ei ole määritelty kyseisen yhtiön liiketoimintasuunnitelmassaan ennalta vahvistamien edellytysten perusteella eikä maksuja ole suoritettu myynninedistämistarkoituksessa.**

2) **Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa ja 273 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan arvonlisäveron perusteen alentaminen jälkikäteen edellyttää laskua, joka on korvaukseen oikeutetun verovelvollisen nimissä ja joka osoittaa, että liiketoimi, jonka johdosta korvaus maksetaan, on toteutunut, myös silloin, kun tällaista laskua ei ole annettu ja tämän liiketoimen toteutuminen voidaan näyttää toteen muilla keinoin.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.