

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 6 października 2021 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 ust. 1 – Obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy – Składki wpłacone przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych – Artykuł 273 – Formalności administracyjne ustanowione przez przepisy krajowe w celu skorzystania z prawa do obniżenia – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-717/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Törvényszék (dawniej Fővárosi Bíróság) (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, dawniej sąd w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 16 września 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 września 2019 r., w postępowaniu:

Boehringer Ingelheim RCV GmbH UPC Co. KG Magyarország Fióktelepe

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin, prezes izby, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarország Fióktelepe** – Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego – Z. Fehér Miklós i G. Koós, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Havas, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe (zwaną dalej „Boehringer Ingelheim”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie decyzji, na mocy której ta druga odmówiła uznania prawa Boehringer Ingelheim do odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) składek, które spółka ta uiściła na rzecz Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organu zarządzającego narodowego funduszu ubezpieczeń zdrowotnych, Węgry) (zwanego dalej „państwowym zakładem ubezpieczeń zdrowotnych” lub „NEAK”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT:

„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”.

4 Artykuł 90 tej dyrektywy stanowi:

„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”.

5 Artykuł 273 wskazanej dyrektywy przewiduje:

„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 członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

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

Prawo węgierskie

6 Artyku? 65 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od warto?ci dodanej) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), zwanej dalej „ustaw? o VAT”] przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, je?eli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej, podstawa opodatkowania obejmuje zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami maj?cymi bezpo?redni wp?yw na cen? takiej dostawy lub takiego ?wiadczenia”.

7 Artyku? 77 tej ustawy stanowi:

„1. W odniesieniu do dostaw towarów, ?wiadczenia us?ug lub wewn?trzwspólnotowego nabycia towarów zmiana lub wyga?ni?cie umowy – w tym okoliczno??, ?e umowa jest niewa?na lub nie istnieje – stanowi? podstaw? obni?enia podstawy opodatkowania a posteriori w wysoko?ci odpowiadaj?cej zaliczce lub zap?acie, która zosta?a lub musi zosta? zwrócona w ca?o?ci lub w cz??ci.

[...]

4. Je?eli po wykonaniu dostawy towarów lub wy?wiadczeniu us?ug podatnik, zgodnie z warunkami okre?lonymi w jego polityce handlowej, zwróci kwot? pieni?n? na cele promocyjne osobie – niezale?nie od tego, czy osoba ta jest, czy te? nie jest podatnikiem – która nie naby?a bezpo?rednio od wspomnianego podatnika towaru lub us?ugi uprawniaj?cej do zwrotu, podatnik dokonuj?cy zwrotu mo?e obni?y? a posteriori podstaw? opodatkowania odpowiadaj?c? dostawie towarów lub ?wiadczeniu us?ug podlegaj?cych zwrotowi (transakcja uprawniaj?ca do obni?enia podstawy opodatkowania), pod warunkiem ?e:

a) dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug, które zosta?y wykonane bezpo?rednio na rzecz osoby uprawnionej do zwrotu (transakcja uprawniaj?ca do zwrotu), jest zdarzeniem podlegaj?cym opodatkowaniu, które mia?o miejsce na terytorium kraju, oraz ?e

b) kwota podlegaj?ca zwrotowi jest ni?sza od iloczynu wynikaj?cego z pomno?enia liczby transakcji uprawniaj?cych do zwrotu przez ni?sz? cen? jednostkow?, powi?kszon? o podatek, dostarczonych towarów lub wy?wiadczonych us?ug w ramach danego dzia?ania promocyjnego i w odniesieniu do wszystkich transakcji uprawniaj?cych do obni?enia podstawy opodatkowania.

5. W kontek?cie zastosowania ust. 4 uznaje si?, ?e zwrócona kwota obejmuje warto?? podatku”.

8 Zgodnie z art. 78 ust. 3 i 4 rzeczoney ustawy:

„3. W celu zastosowania art. 77 ust. 4 konieczne jest, aby podatnik dokonuj?cy zwrotu posiada?:

a) kopi? faktury wystawion? na osob? uprawnion? do zwrotu, która to kopia potwierdza, ?e transakcja uprawniaj?ca do zwrotu zosta?a dokonana, i która jednoznacznie dowodzi, ?e dana transakcja jest zdarzeniem podlegaj?cym opodatkowaniu, które mia?o miejsce na terytorium kraju, oraz

b) dowód dokonania przelewu środków pieniężnych lub płatności gotówkowej, który jednoznacznie świadczy o tym, że podatnik zwróci kwotę określoną w jego polityce handlowej osobie uprawnionej do zwrotu.

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

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

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

9 Artykuł 195 adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (ustawy nr CL z 2017 r. – kodeks postępowania podatkowego) stanowi:

„Jeżeli podatnik, który złoży deklarację uzupełniającą, podnosi wyjątkowo okoliczności, że przepis, z którego wynika opodatkowanie, jest niezgodny z konstytucją lub z aktem prawnym Unii Europejskiej o charakterze generalnym mającym bezpośrednie zastosowanie, lub że uchwała gminy 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 trybuna konstytucyjny, Kúria [sąd najwyższy Węgier] lub Trybuna Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie orzekły jeszcze w tej kwestii lub że deklaracja uzupełniająca nie jest zgodna z brzmieniem opublikowanego orzeczenia”.

10 Artykuł 17 ust. 4 biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (ustawy nr XCVIII z 2006 r. w sprawie przepisów ogólnych mających zastosowanie do niezawodnego i ekonomicznie skutecznego dostarczania produktów leczniczych i wyrobów medycznych oraz handlu nimi, zwanej dalej „Gyftv”) stanowi:

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

11 Artykuł 26 ust. 2, 5 i 6 Gyftv stanowi:

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

[...]

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

a) proporcjonalnie do dopłaty do ceny zapłaconej za jednostkę sprzedaną z dopłat;

b) na podstawie różnicy między całkowitą kwotą dopłaty zapłaconej za jeden lub więcej produktów w okresie, o którym mowa w umowie, a wartością graniczną określonej w umowie;

[...]

e) na podstawie różnicy między dawką przepisaną a dawką referencyjną określoną w umowie w odniesieniu do kryterium opłacalności, zgodnie z zaleceniami dotyczącymi podawania danego produktu leczniczego.

6. W odniesieniu do preparatu przepisy ust. 5 mogą być także stosowane również”.

12 Zgodnie z brzmieniem art. 28 ust. 1 Gyftv:

„W celu finansowania produktów leczniczych dopuszczonych do finansowania z zabezpieczenia społecznego [państwowy] zakład ubezpieczeń zdrowotnych może stosować następujące metody finansowania:

[...]

c) umowy dotyczące wielkości finansowania;

[...]”.

13 Artykuł 30/A kötelező egbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (ustawy nr LXXXIII z 1997 r. o obowiązkowym systemie ubezpieczenia zdrowotnego) stanowi:

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

14 Artykuł 11 ust. 1 törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [rozporządzenia wykonawczego nr 32/2004. (IV. 26.) ministerstwa zdrowia, spraw społecznych i rodziny w sprawie kryteriów dopuszczenia zarejestrowanych produktów leczniczych i preparatów medycznych specjalnego przeznaczenia do finansowania z zabezpieczenia społecznego oraz w sprawie zmiany dopuszczenia lub finansowania] przewiduje:

„W przypadku umów dotyczących wielkości finansowania, o których mowa w art. 26 Gyftv, wysokość kwoty finansowania określa się z uwzględnieniem propozycji złożonej przez izbę pracowników ochrony zdrowia co do liczby pacjentów, którzy mogą być leczeni, biorąc pod uwagę czynniki występowania danej choroby lub zachorowalności na nią”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Boehringer Ingelheim jest włoską spółką zalewną przedsiębiorstwa farmaceutycznego. Jej główna działalność polega na sprzedaży finansowanych produktów leczniczych hurtownikom, którzy sprzedają je aptekom, a te następnie sprzedają je pacjentom.

16 Na Węgrzech sprzedaż detaliczna produktów leczniczych odbywa się za pośrednictwem

aptek, z wyjątkiem szpitali. Apteki zaopatrują się u dystrybutorów hurtowych i hurtowników w spółkach zajmujących się dystrybucją produktów leczniczych, takich jak Boehringer Ingelheim.

17 Produkty lecznicze mogą być finansowane przez 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 zabezpieczenia społecznego 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 a kwotą finansowania wypłaconego przez NEAK. NEAK zwraca aptece a posteriori kwotę danego finansowania. Cena produktów leczniczych pobierana przez apteki, która stanowi podstawę opodatkowania 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 uiszczanej przez pacjenta, jak i od sumy zapłaconej przez NEAK.

18 Decyzję, czy produkt leczniczy należy umieścić w wykazie finansowanych produktów leczniczych, NEAK podejmuje po przeprowadzeniu badania uwzględniającego różne aspekty, takie jak polityka zdrowia publicznego, aspekty farmaceutyczne i opłacalność, a następnie ustala kwotę finansowania w zależności od ceny ustalonej przez dystrybutora, a mianowicie Boehringer Ingelheim w postępowaniu górnym.

19 Aby produkty lecznicze, które dystrybuje na rynku węgierskim, pozostały finansowane, Boehringer Ingelheim zawarła z NEAK „umowy o finansowanie” na okres od 1 października 2013 r. do 31 grudnia 2017 r. Na mocy tych umów Boehringer Ingelheim zobowiązała się do zapłaty na rzecz NEAK, od liczby sprzedawanych przez nią produktów leczniczych, składek w wysokości określonej w umowach, pobieranych od obrotu pochodzącego ze sprzedaży tych produktów leczniczych. Ciężko mówiąc, kwota składek została wyrażona jako wartość procentowa kwoty brutto dofinansowania NEAK na jednostkę opakowań (na opakowanie) wprowadzonych do obrotu po cenie dofinansowanej (rozliczenie na podstawie opakowań), a w przypadku niektórych umów została określona na poziomie 100%, w przypadku gdy finansowanie wypłacone przez NEAK w odniesieniu do niektórych produktów przekraczało limit (rozliczenie na podstawie wartości granicznych).

20 Zawarcie umów nie stanowi zobowiązania prawnego, lecz dla Boehringer Ingelheim ustanawia zapewnienie, że produkty lecznicze wprowadzane przez nią do obrotu będą korzystały z finansowania przez NEAK. Umowy te umożliwiają również NEAK zapewnienie ciągłego dostępu do nowych i nowoczesnych terapii finansowanych przy jednoczesnym zapewnieniu utrzymania równowagi budżetowej.

21 NEAK nie wystawi żadnej faktury dotyczącej składek wpłaconych przez Boehringer Ingelheim. Istnieje jednak pewna liczba dokumentów pozwalających na ustalenie a posteriori prawdziwości płatności dokonanych przez Boehringer Ingelheim na rzecz NEAK na podstawie tych umów.

22 W dniu 13 listopada 2018 r. Boehringer Ingelheim złożyła węgierskim organom podatkowym deklarację uzupełniającą do celów VAT za okres od 1 października 2013 r. do 31 grudnia 2017 r. na podstawie art. 195 ustawy nr CL z 2017 r. – kodeksu postępowania podatkowego. Z racji uprawnienia do dokonania korekty Boehringer Ingelheim, powołała się na płatności dokonane na rzecz NEAK na podstawie umów o finansowanie, zmniejszyła o 354 687 000 forintów węgierskich (HUF) (około 1 mln EUR) kwotę VAT podlegającą zapłacie za wspomniany okres.

23 Węgierski organ podatkowy pierwszej instancji odrzucił deklarację uzupełniającą

Boehringer Ingelheim i odmówi? w zwi?zku z tym obni?enia a posteriori podstawy opodatkowania VAT.

24 Boehringer Ingelheim wnios?a odwo?anie od tej decyzji do dyrekcji ds. odwo?a?. Organ ten utrzyma? w mocy decyzj? pierwszej instancji.

25 Dyrekcja ds. odwo?a? uzna?a, ?e p?atno?ci dokonane przez Boehringer Ingelheim na rzecz NEAK nie spe?niaj? przes?anek obni?enia podstawy opodatkowania VAT przewidzianych w art. 77 ust. 4 ustawy o VAT. Zdaniem dyrekcji ds. odwo?a?, po pierwsze, wyp?aty dokonane przez Boehringer Ingelheim nie mog? bowiem zosta? uznane za zwrot a posteriori przyznany „w celach promocyjnych”, poniewa? art. 17 ust. 4 Gyftv zakazuje promocji handlowej produktów leczniczych dopuszczonych do wykazu produktów leczniczych finansowanych z zabezpieczenia spo?ecznego. Po drugie, p?atno?ci te nie zosta?y dokonane przez Boehringer Ingelheim „zgodnie ze szczeg?owymi warunkami okre?lonymi w jej polityce handlowej”, poniewa? kwota sk?adek nale?nych na podstawie um?w by?a ustalana nie przez przedsi?biorstwo farmaceutyczne, lecz zgodnie z rozporz?dzeniem wykonawczym przez izb? pracowników ochrony zdrowia.

26 Dyrekcja ds. odwo?a? podnios?a ponadto, ?e art. 77 ustawy o VAT zawiera wszystkie przes?anki obni?enia podstawy opodatkowania wymienione w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, w zwi?zku z czym nie mo?na stwierdzi? naruszenia prawa Unii, poniewa? przy transpozycji przepis?w tej dyrektywy do krajowego porz?dku prawnego nie jest wymagane, aby przepisy prawa krajowego dos?ownie powtarza?y brzmienie dyrektywy. Dyrektywa VAT jedynie ustanawia cele regulacyjne, pozostawiaj?c ustawodawcy krajowemu swobod? decydowania o tym, jak je osi?gn???. Dyrekcja ds. odwo?a? podkre?li?a r?wnie?, ?e wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), w którym Trybuna? dokona? wyk?adni art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, poniewa? wyrok ten opiera si? na innej sytuacji faktycznej ni? ta, na której opiera si? niniejsza sprawa.

27 Boehringer Ingelheim wnios?a skarg? na decyzj? w?gierskiego organu podatkowego do s?du odsy?aj?cego. Podnosi ona zasadniczo, ?e zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT kwota zap?acona przez ni? na rzecz NEAK, która jest pobierana od jej obrotu, powoduje obni?enie podstawy opodatkowania VAT, w zwi?zku z czym ma ona prawo do zwrotu VAT.

28 W pierwszej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad mo?liwo?ci? zastosowania w ramach sporu w post?powaniu g?ównym wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), w którym Trybuna? uzna?, ?e rabaty przyznane niemieckim prywatnym kasom ubezpieczenia zdrowotnego przez przedsi?biorstwo farmaceutyczne skutkuj? obni?eniem podstawy opodatkowania VAT tego przedsi?biorstwa, je?eli dostawy produktów leczniczych s? dokonywane za po?rednictwem hurtowników do aptek realizuj?cych te dostawy na rzecz os?b obj?tych prywatnym ubezpieczeniem zdrowotnym, które zwraca ubezpieczonym cen? nabycia produktów leczniczych.

29 W tym wzgl?dzie s?d odsy?aj?cy stwierdza, ?e w?gierski system finansowania jest podobny do niemieckiego systemu finansowania prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego, z t? ró?nic?, ?e na W?grzech p?atno?ci na rzecz NEAK, jako pa?stwowego zak?adu ubezpiecze? zdrowotnych, s? oparte nie na bezwzgl?dnie obowi?zuj?cym przepisie prawa, lecz na umowie cywilnoprawnej zawartej dobrowolnie przez strony. Niemniej jednak, poniewa? umowa ta zosta?a podpisana, wywo?uje ona takie same skutki jak przepisy rozpatrywane w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), a mianowicie ?e Boehringer Ingelheim mog?a dysponowa? jedynie kwot? odpowiadaj?c? cenie sprzeda?y jej produktów aptekom, pomniejszonej o rzeczony rabat.

30 S?d odsy?aj?cy uwa?a bowiem, opieraj?c si? na pkt 41–43 wyroku z dnia 20 grudnia 2017

r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), że w niniejszej sprawie należy uznać NEAK za konsumenta końcowego dostawy dokonanej przez Boehringer Ingelheim, w związku z czym kwota pobrana przez organy podatkowe nie może być wyższa od kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego. W konsekwencji, biorąc pod uwagę, że ponieważ podatnik, czyli Boehringer Ingelheim, nie otrzymał części ceny produktów ze względu na skądką wpłaconą przez tę spółkę na rzecz NEAK, cena tych produktów została obniżona po dokonaniu dostawy w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. W tych okolicznościach Boehringer Ingelheim nie mógł swobodnie dysponować całością ceny otrzymanej przy sprzedaży swoich produktów aptekom czy hurtownikom.

31 Sąd odsyłający zauważa, że Trybunał nie odniósł się jednak jeszcze do kwestii, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nastąpić również w przypadku, gdy przyznanie rabatu nie jest obowiązkowe na podstawie przepisu prawa krajowego, lecz odbywa się, tak jak w ramach sporu w postępowaniu głównym, w sposób dobrowolny.

32 Ponadto sąd ten podkreśla, że ustawodawstwo węgierskie pozbawia wszystkie przedsiębiorstwa farmaceutyczne, które zawarły umowy o finansowanie takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego, uprawnienia do obniżenia podstawy opodatkowania VAT a posteriori, w odniesieniu do kwoty zapłaconej na rzecz NEAK. Z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Tymczasem Trybunał nie określił jeszcze granicy, której nie można przekroczyć, aby warunki te nie stanowiły nieproporcjonalnego ograniczenia w stosunku do celu uregulować prawa Unii.

33 W drugiej kolejności sąd odsyłający przypomina, że jako przesłankę obniżenia podstawy opodatkowania VAT a posteriori ustawodawstwo węgierskie wymaga przedstawienia kopii faktury wystawionej na nazwisko osoby uprawnionej do zwrotu, która potwierdza, że transakcja uprawniająca do zwrotu została dokonana, i jednoznacznie dowodzi, że dana transakcja jest zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu, które miało miejsce na terytorium kraju, oraz dowodu dokonania przelewu środków pieniężnych lub płatności gotówkowej.

34 Sąd odsyłający stwierdza, że w niniejszej sprawie NEAK nie wystawił żadnej faktury na rzecz Boehringer Ingelheim, która dysponuje jedynie wezwaniem do zapłaty przesłanym jej przez NEAK oraz bankowym potwierdzeniem przelewu odpowiedniej kwoty. Zauważa on jednak, że NEAK oblicza kwotę podaną w wezwaniu do zapłaty zgodnie z metodą określoną w umowach, na podstawie liczby produktów leczniczych sprzedanych w rozpatrywanym okresie. W związku z tym nawet w przypadku braku faktury transakcja jest należyście udokumentowana, ponieważ dane dotyczą umowy i dane dotyczą liczby produktów leczniczych wprowadzonych do obrotu są publicznie dostępne, a rozliczenie finansowania opiera się na oficjalnych rejestrach publicznych. Sąd odsyłający podkreśla również, że NEAK jest państwowym zakładem ubezpieczeń zdrowotnych, zatem można niewątpliwie założyć, że dane podane w wezwaniu do zapłaty są zgodne z rzeczywistością.

35 Sąd odsyłający uważa, że o ile art. 273 dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na ustanowienie innych obowiązków w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, o tyle obowiązki te powinny być proporcjonalne do zamierzonego celu. W sporze w postępowaniu głównym nie istniało ryzyko oszustwa podatkowego, nie powołał się też na nie węgierski organ podatkowy, natomiast prawidłowy pobór VAT może zostać zapewniony, nawet w przypadku braku faktury, dzięki istnieniu innych dokumentów pozwalających na sprawdzenie a posteriori prawdziwości umów o finansowanie i dokonanych wpłat.

36 Jednakże Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w przedmiocie wymogów formalnych

koniecznych do uzyskania a posteriori obniżenia podstawy opodatkowania VAT i dokumentów, które należą przedłożyć w tym celu.

37 W powyższych okolicznościach Fővárosi Törvényszék (dawniej Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (sąd dla miasta stołecznego Budapeszt, dawniej sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że niezgodny z nim jest przepis krajowy, taki jak b) d)cy przedmiotem postępowania głównego, na mocy którego zgodnie z umową, której zawarcie nie jest obowiązkowe, przedsiębiorstwo farmaceutyczne, dokonujące płatności na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych na podstawie obrotów uzyskanych z produktów leczniczych i w związku z tym niezachowujące pełnej zapłaty za wspomniane produkty, nie ma prawa do obniżenia podstawy opodatkowania a posteriori wyłączenie ze względu na fakt, że płatności nie są dokonywane w sposób określony wcześniej w jego polityce handlowej lub głównie w celach promocyjnych?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 273 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że niezgodny z nim jest przepis krajowy, taki jak b) d)cy przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym w celu obniżenia podstawy opodatkowania a posteriori wymagana jest faktura wystawiona na osobę uprawnioną do zwrotu, wykazująca dokonanie transakcji uprawniającej do wspomnianego zwrotu, jeżeli transakcja, która pozwala na obniżenie podstawy opodatkowania a posteriori, jest poza tym należyte udokumentowana, opiera się na danych możliwych do późniejszego zweryfikowania, czyżby publicznych i autentycznych oraz umożliwia prawidłowe pobranie podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

38 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż przedsiębiorstwo farmaceutyczne nie może odliczyć od podstawy opodatkowania VAT części swojego obrotu pochodzącego ze sprzedaży produktów leczniczych finansowanych przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych, które 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.

39 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że podstawowa zasada systemu VAT opiera się na fakcie, że VAT ma obciążać wyłączenie konsumenta końcowego i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap końcowego opodatkowania, niezależnie od liczby dokonanych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 3 maja 2012 r., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 25).

40 Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT 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, wyłączenie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub takiego świadczenia.

41 Z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po

dokonaniu transakcji, wynika, że zobowiązuje on państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdy razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawa opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty większej od tej, którą otrzyma podatnik [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 W pkt 46 wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), Trybunał orzekł, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rabat przyznany na podstawie uregulowania krajowego przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne przedsiębiorstwu oferującemu prywatne ubezpieczenie zdrowotne skutkuje 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 ubezpieczonym cenę nabycia produktów leczniczych.

43 W niniejszym przypadku Boehringer Ingelheim sprzedaje na rynku węgierskim produkty lecznicze finansowane przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych za pośrednictwem hurtowni aptekom, które odsprzedają je osobom objętym tym ubezpieczeniem w zamian za zapłatę przez nie różnicy między ceną produktu leczniczego a kwotą finansowania wypłaconego bezpośrednio przez krajowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych aptekom. Na podstawie umów cywilnoprawnych zawartych z państwowym zakładem ubezpieczeń zdrowotnych Boehringer Ingelheim przekazuje temu zakładowi w odniesieniu do sprzedawanych przez niego finansowanych produktów leczniczych składowi w wysokości określonej w tych umowach, pobierane od dochodów ze sprzedaży tych produktów leczniczych.

44 Jak wskazał sąd odsyłający, zawierając te umowy, Boehringer Ingelheim rezygnuje z części wynagrodzenia uiszczanego przez hurtownika. Nie jest zatem zgodne z dyrektywą VAT, że podstawa opodatkowania, w oparciu o którą oblicza się VAT, do zapłaty którego przedsiębiorstwo farmaceutyczne jest jako podatnik zobowiązane, jest większa niż kwota, którą przedsiębiorstwo to ostatecznie otrzyma. Gdyby tak było, zasada neutralności VAT wobec podatników, do których należy przedsiębiorstwo farmaceutyczne, nie byłaby respektowana (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 35).

45 Należy dodać, że okoliczności, iż 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 płać aptece cenę refundowaną, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku między dokonaniem dostaw towarów a otrzymanym w zamian świadczeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 40).

46 Skoro bowiem apteka powinna odprowadzić VAT od kwoty zapłaconej przez pacjenta, ale również od kwoty zapłaconej mu przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych za finansowane produkty lecznicze, należy uznać, że zakład ten działa jako konsument końcowy dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne będące podatnikiem VAT, w związku z czym kwota pobrana przez organy podatkowe nie może być większa od kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego (zob. podobnie wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 41).

47 Ponieważ część wynagrodzenia otrzymanego w wyniku sprzedaży produktów leczniczych przez przedsiębiorstwo farmaceutyczne nie została przez nie pobrana ze względu na składowi

wpłacone na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych, który przekazuje aptekom cztery ceny tych produktów leczniczych, należy uznać, że cena tych leków została obniżona po dokonaniu dostawy w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

48 Wykądni tej nie podważa podniesiona przez sąd odsyłający okoliczność, że w przeciwieństwie do okoliczności faktycznych sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), składki wpłacone przez Boehringer Ingelheim na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych są należyte nie na podstawie obowiązku ustawowego, lecz na mocy umów zawartych między nimi a tym zakładem.

49 Ani z brzmienia art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, ani z wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), nie wynika bowiem, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jego zakres stosowania jest ograniczony do obniżek cen wynikających z obowiązków ustawowych.

50 Wykądni tej nie podważa również argumentacja rzędu węgierskiego, zgodnie z którą w istocie nie może mieć miejsca „obniżenie ceny” w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ brak jest bezpośredniego związku między świadczeniem wzajemnym otrzymywanym przez Boehringer Ingelheim a składkami wpłaconymi przez nią na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych. Rząd węgierski uważa w tym względzie, że składki oparte na wartości granicznej nie mogły być uznane za „obniżenie ceny” w rozumieniu tego przepisu, ponieważ są one dostosowane nie do wynagrodzenia za produkty lecznicze dostarczane w ramach transakcji, lecz, w danym okresie, do wartości granicznej finansowania przyznanego przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych i mają charakter publiczny.

51 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 41 powyżej istotne jest jedynie to, że podatnik nie otrzyma całości lub części wynagrodzenia za swoje produkty. Tymczasem w niniejszej sprawie Boehringer Ingelheim nie dysponowała całością wynagrodzenia za sprzedane produkty lecznicze, lecz jedynie częściową ostatecznej kwoty uiszczonej przez hurtowników, którym sprzedawała swe produkty lecznicze, po odliczeniu kwot wpłaconych na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych.

52 Co więcej, w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

53 O ile przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu rodzajów umożliwiających ustalenie wysokości obniżenia, o tyle jednak mają one obowiązek uznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w rzeczonym przepisie (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika, że warunki obniżenia a posteriori podstawy opodatkowania przewidziane w przepisach krajowych, zgodnie z którymi państwo dające prawo do takiego obniżenia powinny zostać określone na podstawie kryteriów uprzednio ustanowionych przez to przedsiębiorstwo w ramach jego polityki handlowej i dokonane w celach promocyjnych, skutkowałyby pozbawieniem wszystkich przedsiębiorstw farmaceutycznych, które zawarły umowy o finansowanie z państwowym zakładem ubezpieczeń zdrowotnych, możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT a posteriori w odniesieniu do szkadek wpłaconych na rzecz tego zakładu, nawet jeżeli po dokonaniu dostawy w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT rzeczywiście nastąpiło obniżenie ceny. Warunków tych nie można zatem uznać za objęte zakresem uznania, jakim dysponują państwa członkowskie na mocy tego przepisu.

55 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż przedsiębiorstwo farmaceutyczne nie może odliczyć od podstawy opodatkowania VAT części swojego obrotu pochodzącego ze sprzedaży produktów leczniczych finansowanych przez państwowy zakład ubezpieczeń zdrowotnych, które 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.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie a posteriori podstawy opodatkowania VAT od warunku, aby podatnik uprawniony do zwrotu posiadał fakturę wystawioną na jego nazwisko, stwierdzającą wykonanie transakcji skutkującej zwrotem, nawet jeżeli taka faktura nie została wystawiona, a wykonanie tej transakcji może zostać wykazane w inny sposób.

57 Jak przypomniano w pkt 52 niniejszego wyroku, w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

58 Na podstawie art. 273 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, w szczególności pod warunkiem, że możliwość ta nie zostanie wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, wykraczających poza obowiązki, które zostały określone w rozdziale 3 wspomnianej dyrektywy.

59 Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą ustanowić państwa członkowskie, przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych celem obniżenia podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Jednakże rodki, jakie mogą ustanowić państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od zasad dotyczących podstawy opodatkowania VAT jedynie w granicach tego, co jest ściśle konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który

podważa by neutralność VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 28).

61 W konsekwencji konieczne jest, aby formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata cząstki lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym względzie do sądów krajowych należy weryfikacja, czy tak jest w przypadku formalności wymaganych przez dane państwo członkowskie (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 W niniejszej sprawie wymóg taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który uzależnia obniżenie do odpowiedniej wysokości podstawy opodatkowania w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu transakcji od posiadania przez podatnika kopii faktury na jego nazwisko, wykazującej wykonanie transakcji dających prawo do zwrotu, może co do zasady przyczynić się zarówno do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych, jak i do wyeliminowania ryzyka utraty wpływów podatkowych, i zmierza w ten sposób do realizacji celów określonych w art. 273 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 32, 33).

63 Jednakże w związku z tym, że posiadanie faktury jest w prawie krajowym warunkiem sine qua non dla uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania, neutralność VAT zostaje naruszona, jeżeli uzyskanie takiej faktury przez podatnika jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 38).

64 Z postanowienia odsyłanego wynika, że Boehringer Ingelheim nie dysponuje fakturami dotyczącymi płatności dokonanych na rzecz państwowego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych, ponieważ ten ostatni wystawił jedynie wezwania do zapłaty.

65 W takim przypadku zasady neutralności VAT i proporcjonalności wymagają, aby dane państwo członkowskie umożliwiło podatnikowi wykazanie przed krajowymi organami podatkowymi, że transakcja dająca prawo do obniżenia podstawy opodatkowania została rzeczywiście dokonana (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 40). Jest tak tym bardziej wtedy, gdy – jak w niniejszej sprawie – rozpatrywana transakcja miała miejsce w odniesieniu do podmiotu państwowego.

66 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie a posteriori podstawy opodatkowania VAT od warunku, aby podatnik uprawniony do zwrotu posiadał fakturę wystawioną na jego nazwisko, stwierdzając wykonanie transakcji skutkującej zwrotem, nawet jeżeli taka faktura nie została wystawiona, a wykonanie tej transakcji może zostać wykazane w inny sposób.

W przedmiocie kosztów

67 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewiduj?, i? przedsi?biorstwo farmaceutyczne nie mo?e odliczy? od podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej cz??ci swojego obrotu pochodz?cego ze sprzeda?y produktów leczniczych finansowanych przez pa?stwowy zak?ad ubezpiecze? zdrowotnych, któr? przedsi?biorstwo to wyp?aca temu zak?adowi na podstawie umowy zawartej mi?dzy nim a tym przedsi?biorstwem, ze wzgl?du na to, ?e kwoty wyp?acone z tego tytu?u nie zosta?y okre?lone na podstawie kryteriów uprzednio ustanowionych przez owo przedsi?biorstwo w ramach jego polityki handlowej i wyp?aty te nie zosta?y dokonane w celach promocyjnych.

2) Artyku? 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzale?niaj? obni?enie a posteriori podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej od warunku, aby podatnik uprawniony do zwrotu posiada? faktur? wystawion? na jego nazwisko, stwierdzaj?c? wykonanie transakcji skutkuj?cej zwrotem, nawet je?li taka faktura nie zosta?a wystawiona, a wykonanie tej transakcji mo?e zosta? wykazane w inny sposób.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.