

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (sedmi senat)

z dne 6. oktobra 2021(*)

„Predhodno odloanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – len 90(1) – Zmanjšanje davne osnove v primeru znižanja cene po opravljeni transakciji – Prispevki, ki jih farmacevtsko podjetje plaa državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja – len 273 – Upravne formalnosti, ki jih nacionalna ureditev nalaga za uresničevanje pravice do zmanjšanja – Naeli davne nevtralnosti in sorazmernosti“

V zadevi C-717/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fvárosi Törvényesék (nekdanje Fvárosi Bíróság) (županijsko sodišče v Budimpešti – glavno mesto, nekdanje sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odlobo z dne 16. septembra 2019, ki je na Sodišče prispela 27. septembra 2019, v postopku

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠE (sedmi senat),

v sestavi A. Kumin, predsednik senata, P. G. Xuereb (poročevalec), sodnik, in I. Ziemele, sodnica,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- za madžarsko vlado Z. Fehér Miklós in G. Koós, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait in L. Havas, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 90(1) in člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (v nadaljevanju: Boehringer Ingelheim) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) zaradi odločbe, s katero zadnjenavedeni direktorat družbi Boehringer Ingelheim ni priznal pravice, da od svoje davčne osnove za davek na dodano vrednost (DDV) odšteje prispevke, ki jih je plačala Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (nacionalni sklad za zdravstveno zavarovanje, Madžarska) (v nadaljevanju: državni nosilec zdravstvenega zavarovanja oziroma sklad NEAK).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

4 Člen 90 te direktive določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

5 Člen 273 navedene direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Madžarsko pravo

6 Člen 65 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI.16.)), v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev davčna osnova, če ta zakon ne določa drugače, pomeni denarno plačilo, ki ga je upravičenec prejel ali ga bo prejel od pridobitelja blaga, prejemnika storitve ali tretje osebe, vključno s kakršno koli subvencijo, ki neposredno vpliva na ceno dobave

ali storitve.“

7 Člen 77 tega zakona določa:

„1. Pri dobavi blaga, opravljanju storitev ali pridobitvi blaga znotraj Unije je sprememba ali iztek pogodbe – vključno z neveljavnostjo in neobstojem pogodbe – razlog za naknadno zmanjšanje davčne osnove v znesku, ki ustreza predplačilu ali plačilu, ki je bilo v celoti ali delno vrnjeno oziroma ga je treba vrniti.

[...]

4. Če davčni zavezanec po dobavi blaga ali opravljenih storitvah v skladu s pogoji, določenimi v njegovi tržni politiki, z namenom promocije povrne znesek denarja osebi, ki blaga ali storitve, ki daje pravico do povračila, ni pridobila neposredno od davčnega zavezanca, ne glede na to, ali je sama davčni zavezanec ali ne, lahko davčni zavezanec, ki opravi povračilo, naknadno zmanjša davčno osnovo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki je predmet povračila (ta transakcija daje pravico do zmanjšanja davčne osnove), če:

(a) je dobava blaga ali opravljanje storitev, ki se opravi neposredno za osebo, ki ima pravico do povračila (ta transakcija daje pravico do povračila), obdavčljiva transakcija, opravljena na nacionalnem ozemlju, in

(b) je znesek, ki ga je treba vrniti, manjši od zmnožka števila transakcij, ki dajejo pravico do povračila, in najnižje cene na enoto – povečane za davek – blaga ali storitev, dobavljenega oziroma opravljenih v okviru zadevnega promocijskega ukrepa, v zvezi z vsemi transakcijami, ki dajejo pravico do zmanjšanja davčne osnove.

5. V okviru uporabe odstavka 4 se šteje, da povrnjeni znesek vključuje znesek davka.“

8 Člen 78(3) in (4) navedenega zakona določa:

„3. Za uporabo člena 77(4) se zahteva, da ima davčni zavezanec, ki izvede povračilo denarja, te dokumente:

(a) kopijo računa na ime osebe, ki ima pravico do povračila, s katerim se izkaže opravljena transakcija, ki daje pravico do povračila, in nedvoumno dokaže, da je zadevna transakcija obdavčljiva in opravljena na nacionalnem ozemlju, ter

(b) potrdilo o nakazilu denarja ali gotovinskem plačilu, ki nedvoumno dokazuje, da je davčni zavezanec povrnil znesek, določen v okviru njegove tržne politike, osebi, ki ima pravico do tega povračila.

4. Potrdilo iz odstavka 3(b) vsebuje naslednje podatke:

(a) ime, naslov in če gre za davčnega zavezanca – davčno številko osebe, ki ima pravico do povračila;

(b) informacije o pravici do odbitka v zvezi z zadevno transakcijo, ki temeljijo na davčnem obračunu osebe, ki ima pravico do odbitka.“

9 Člen 195(1) adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o sprejetju zakonika o davčnem postopku) določa:

„Davčni organ odloči o popravljnem obračunu na podlagi samoprijave v roku petnajstih dni od

predložitve obračuna, brez kakršnega koli preverjanja, če je edini razlog za ta popravljeni obračun na podlagi samoprijave to, da je določba, ki vsebuje davčno obveznost, neustavna ali v nasprotju z zavezujočim aktom Evropske unije oziroma – v primeru obšinskega odloka – v nasprotju z vsakršnim drugim pravnim predpisom, če se ustavno sodišče, Kúria (vrhovno sodišče Madžarske) ali Sodišče Evropske unije še ni izreklo o navedenem vprašanju v trenutku, ko je bil predložen popravljeni obračun na podlagi samoprijave, ali če popravljeni obračun na podlagi samoprijave ni v skladu z vsebino objavljene odločbe.“

10 Člen 17(4) biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (zakon št. XCVIII iz leta 2006 o splošnih določbah v zvezi z zanesljivo in ekonomsko izvedljivo dobavo zdravil in medicinskih pripomočkov ter o distribuciji zdravil, v nadaljevanju: Gyftv) določa:

„Prepovedana je vsakršna tržna promocija zdravil in prehranskih proizvodov, ki se izdajajo v lekarnah samo na zdravniški recept ali ki so bili uvrščeni na seznam proizvodov, ki se subvencionirajo iz naslova socialnega varstva, pa tudi medicinskih pripomočkov, ki se predpisujejo na zdravniški recept in ki se lahko financirajo iz naslova socialnega varstva.“

11 Člen 26(2), (5) in (6) Gyftv določa:

„2. Zaradi spoštovanja proračunskega okvira lahko [državni] nosilec zdravstvenega zavarovanja v skladu z odstavkom 5 spodaj sklene pogodbo o obsegu financiranja, ki se nanaša na zdravila, ki se že subvencionirajo ali so bila nedavno uvrščena na seznam subvencioniranih zdravil, na določene kategorije zdravil, na njihove indikacije in na zdravila, ki so subvencionirana zaradi pravičnosti.

[...]

5. Obveznost plačila, ki morajo biti izvršena na podlagi pogodb o obsegu financiranja, se lahko določi

(a) sorazmerno s subvencijo za ceno, ki je bila plačana na enoto, prodano po subvencionirani nabavni ceni,

(b) na podlagi razlike med skupnim zneskom subvencij za enega ali več proizvodov, ki so bile plačane v času veljavnosti pogodbe, in mejno vrednostjo, določeno v navedeni pogodbi,

[...]

(e) na podlagi razlike med dejansko predpisanim odmerkom in referenčnim odmerkom, določenim v pogodbi ob upoštevanju merila stroškovne učinkovitosti, v skladu s povzetkom značilnosti zadevnega zdravila.

6. V primeru priprava se lahko določi iz odstavka 5 uporabljajo tudi kumulativno.“

12 Člen 28(1) Gyftv določa:

„[Državni] nosilec [zdravstvenega] zavarovanja lahko za subvencioniranje zdravil, ki so bila uvrščena na seznam zdravil, ki se subvencionirajo iz naslova socialnega varstva, uporabi naslednje metode subvencioniranja:

[...]

(c) pogodbe o obsegu financiranja;

[...]“

13 30/A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (zakon št. LXXXIII iz leta 1997 o storitvah obveznega zdravstvenega zavarovanja, v nadaljevanju: zakon o zdravstvenem zavarovanju) je določal:

„[Državni] nosilec zdravstvenega zavarovanja lahko z imetnikom dovoljenja za dajanje v promet, kakršno je tisto iz 36(1) [Gyftv], in z dobavitelji medicinskih pripomočkov ali ponudniki zdravstvenih storitev sklene pogodbo o ceni, količini in zahtevah glede kakovosti proizvodov in storitev, ki se lahko dajejo na trg po subvencionirani nabavni ceni, ali o drugih vidikih, ki so po mnenju strank pomembni.“

14 11(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 (uredba št. 32/2004. (IV. 26.) ministrstva za zdravje, socialne zadeve in družino o pogojih za uvrstitve registriranih zdravil in prehranskih proizvodov, namenjenih za posebne potrebe, na seznam proizvodov, ki se subvencionirajo iz naslova socialnega varstva, ter o spremembi uvrstitve ali subvencioniranja) določa:

„Pri pogodbah o obsegu financiranja iz 26 Gyftv se obseg subvencioniranja določi na podlagi mnenja strokovnega kolegija za zdravstvo glede na število pacientov, ki bodo verjetno obravnavani, ob upoštevanju razširjenosti ali pojavnosti zadevne bolezni.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Boehringer Ingelheim je madžarska hčerinska družba farmacevtskega podjetja. Njena glavna dejavnost je prodaja subvencioniranih zdravil trgovcem na debelo, ki jih prodajajo lekarnam, te pa jih nato distribuirajo pacientom.

16 Na Madžarskem se prodaja zdravil na drobno – z izjemo bolnišnic – izvaja prek lekarn. Lekarne se oskrbujejo pri distributerjih na debelo, trgovci na debelo pa pri družbah za distribucijo farmacevtskih proizvodov, kot je družba Boehringer Ingelheim.

17 Zdravila lahko subvencionira sklad NEAK, ki torej uporablja sistem „subvencioniranja nabavne cene“. Sklad NEAK pri ambulantnem zdravljenju na podlagi tega sistema subvencionira nabavno ceno zdravil, ki se prodajajo na zdravniški recept in krijejo s sredstvi iz naslova socialnega varstva. Plačilo cene subvencioniranega zdravila se nato razdeli med skladom NEAK in pacientom. Pacient lekarni plača tako imenovani „ostanek“, ki ustreza razliki med ceno zdravila in zneskom subvencije, ki jo plača sklad NEAK. Sklad NEAK lekarni znesek zadevne subvencije povrne pozneje. Ceno zdravil, ki jo prejmejo lekarne in ki pomeni davčno osnovo za obdavčitev z DDV, sestavljata torej dva dela, in sicer subvencija sklada NEAK in „ostanek“, ki ga plača pacient. Lekarna mora torej plačati DDV tako na znesek, ki ga plača pacient, kot na vsoto, ki jo plača sklad NEAK.

18 Sklad NEAK po pregledu, pri katerem se upoštevajo različni vidiki, kot so politika javnega zdravja, farmacevtski vidiki in stroškovna učinkovitost, odloči, ali je treba zdravilo uvrstiti na seznam subvencioniranih zdravil, in nato določi znesek subvencije glede na ceno, ki jo je določil distributer, in sicer družba Boehringer Ingelheim iz postopka v glavni stvari.

19 Družba Boehringer Ingelheim je za to, da bi bila zdravila, ki jih distribuira na madžarski trg,

še naprej subvencionirana, s skladom NEAK sklenila „pogodbe o obsegu financiranja“ za obdobje od 1. oktobra 2013 do 31. decembra 2017. Na podlagi teh pogodb se je družba Boehringer Ingelheim zavezala, da bo skladu NEAK za količino zdravil, ki jih je tržila, plačala prispevke – v višini, določeni v pogodbah – ki se bodo obračunali od prometa od prodaje teh zdravil. Natančneje, višina prispevkov je bila določena kot odstotni delež bruto zneska subvencije sklada NEAK na podlagi pakiranih enot (škatlic), ki so se prodajale po subvencionirani ceni (prispevki v skladu s sistemom zneska na škatlico), pri nekaterih pogodbah pa je bil določen 100% odstotni delež, če je bila mejna vrednost subvencioniranja sklada NEAK za zadevni proizvod presežena (prispevki na podlagi mejne vrednosti).

20 Sklenitev teh pogodb ni zakonska obveznost, vendar družbi Boehringer Ingelheim daje zagotovilo, da bo zdravila, ki jih prodaja, subvencioniral sklad NEAK. Te pogodbe poleg tega sklada NEAK omogočajo, da zagotovi stalni dostop do novih in modernih subvencioniranih zdraviljenj ob sočasni zagotovitvi ohranjanja proračunskega ravnotežja.

21 Glede prispevkov družbe Boehringer Ingelheim sklad NEAK ni izdal nobenega računa. Obstaja pa neko število dokumentov, ki omogočajo naknadno preverjanje resničnosti plačil družbe Boehringer Ingelheim skladu NEAK na podlagi teh pogodb.

22 Družba Boehringer Ingelheim je 13. novembra 2018 pri madžarskih davčnih organih vložila popravljeni obračun DDV za obdobje od 1. oktobra 2013 do 31. decembra 2017 na podlagi člena 195 zakona št. CL iz leta 2017 o sprejetju zakonika o davčnem postopku. Na podlagi svoje možnosti popravka je družba Boehringer Ingelheim, ki se je sklicevala na plačila, izvedena skladu NEAK v okviru pogodb o obsegu financiranja, znesek DDV, ki ga je bilo treba plačati za navedeno obdobje, zmanjšala za 354.687.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 1 milijon EUR).

23 Prvostopenjski madžarski davčni organ je popravljeni obračun družbe Boehringer Ingelheim zavrnil in naknadnega znižanja davčne osnove za DDV torej ni odobril.

24 Družba Boehringer Ingelheim je zoper to odločbo pri direktoratu za pritožbe vložila upravno pritožbo. Ta je prvostopenjsko odločbo potrdil.

25 Direktorat za pritožbe je menil, da plačila, ki jih je družba Boehringer Ingelheim izvedla za sklad NEAK, ne izpolnjujejo pogojev za zmanjšanje davčne osnove za DDV iz člena 77(4) zakona o DDV. Po mnenju direktorata za pritožbe plačil družbe Boehringer Ingelheim namreč po eni strani ni mogoče šteti za naknadno vračilo, odobreno „z namenom promocije“, saj člen 17(4) Gyftv prepoveduje tržno promocijo zdravil, ki so uvrščena na seznam proizvodov, ki se subvencionirajo iz naslova socialnega varstva. Po drugi strani teh izplačil ni izvršila družba Boehringer Ingelheim „v skladu s pogoji, določenimi v njeni tržni politiki“, saj zneska prispevkov, dolgovanih na podlagi pogodb, ni določilo farmacevtsko podjetje, ampak ga je v skladu z uredbo določil strokovni kolegij za zdravstvo.

26 Direktorat za pritožbe je poleg tega navedel, da člen 77 zakona o DDV zajema vse primere zmanjšanja davčne osnove, navedene v členu 90(1) Direktive o DDV, in da ni mogoče ugotoviti kršitve prava Unije, ker prenos določb te direktive v nacionalni pravni red ne zahteva, da morajo določbe nacionalnega prava dobesedno povzemati besedilo navedene direktive. V Direktivi o DDV naj bi bili opredeljeni samo zakonodajni cilji in nacionalnemu zakonodajalcu naj bi bila prepuščena izbira o načinu njihovega uresničevanja. Direktorat za pritožbe je tudi poudaril, da se sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), v kateri je Sodišče razlagalo člen 90(1) Direktive o DDV, v tej zadevi ne uporablja, saj je ta sodba temeljila na drugačnem dejanskem stanju od tega, na katerem temelji obravnavana zadeva.

27 Družba Boehringer Ingelheim je zoper odločbo madžarskega davčnega organa vložila tožbo

pri predložitvenem sodišču. V bistvu trdi, da znesek, ki ga je plačala skladu NEAK in ki se obračuna od njenega prometa, v skladu s členom 90(1) Direktive o DDV povzroči zmanjšanje davčne osnove za DDV, tako da ima pravico do vračila DDV.

28 Predložitveno sodišče se na prvem mestu sprašuje, ali se v okviru spora o glavni stvari uporablja sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), v kateri je Sodišče menilo, da popusti, ki jih farmacevtsko podjetje odobri nemškemu nosilcu zasebnega zdravstvenega zavarovanja, povzročijo znižanje davčne osnove za DDV tega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov.

29 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da je madžarski sistem subvencioniranja podoben nemškemu sistemu subvencioniranja na podlagi zasebnega zdravstvenega zavarovanja, s to razliko, da se na Madžarskem prispevki skladu NEAK kot državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja ne plačajo na podlagi zavezujočega pravila, ampak na podlagi zasebnopravne pogodbe, ki jo stranki skleneta prostovoljno. Vendar naj bi ta pogodba, ko je podpisana, imela enako posledico kot ureditev iz zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 20. decembra, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), in sicer to, da je družba Boehringer Ingelheim lahko razpolagala le z zneskom, ki ustreza ceni, po kateri so bili njeni proizvodi prodani lekarnam, zmanjšani za navedeni popust.

30 Predložitveno sodišče, ki se opira na točke od 41 do 43 sodbe z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), namreč meni, da je treba v obravnavani zadevi šteti, da je sklad NEAK končni potrošnik dobave, ki jo opravi družba Boehringer Ingelheim, tako da znesek, ki ga prejme davčna uprava, ne more biti višji od zneska, ki ga plača končni potrošnik. Ker davčna zavezanka, to je družba Boehringer Ingelheim, dela cene proizvodov ni prejela zaradi prispevka, ki ga je plačala NEAK, naj bi bila cena teh proizvodov po opravljeni transakciji v smislu člena 90(1) Direktive o DDV tako znižana. V teh okoliščinah naj družba Boehringer Ingelheim ne bi mogla prosto razpolagati s celotnim zneskom cene, ki ga je prejela ob prodaji svojih proizvodov lekarnam ali trgovcem na debelo.

31 Vendar predložitveno sodišče navaja, da se Sodišče še ni izreklo o vprašanju, ali je zmanjšanje davčne osnove mogoče izvesti tudi v primeru, ko odobritev popusta ni zavezujoča na podlagi pravila nacionalnega prava, temveč do nje pride prostovoljno, tako kot v okviru spora o glavni stvari.

32 To sodišče poleg tega poudarja, da je posledica madžarske ureditve to, da je vsem farmacevtskim podjetjem, ki so sklenila pogodbe o obsegu financiranja, kot so te iz postopka v glavni stvari, odvzeta možnost naknadnega zmanjšanja njihove davčne osnove za DDV v zvezi z zneskom, plačanim skladu NEAK. Iz člena 90(1) Direktive o DDV naj bi izhajalo, da se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice. Sodišče pa naj še ne bi podrobno določilo meje, ki se ne sme preseči, da ti pogoji ne bi pomenili nesorazmerne omejitve cilja ureditve prava Unije.

33 Predložitveno sodišče na drugem mestu opozarja, da madžarska ureditev kot pogoj za naknadno zmanjšanje davčne osnove za DDV določa predložitev kopije računa na ime imetnika pravice do povračila, ki jasno dokazuje, da je zadevna transakcija obdavčljiva transakcija, ki je bila izvedena na nacionalnem ozemlju, in potrdila o bančnem nakazilu ali gotovinskem plačilu.

34 Poudarja pa, da sklad NEAK v obravnavani zadevi ni izdal nobenega računa družbi Boehringer Ingelheim, ki ima zgolj zahtevek za plačilo, ki ji ga je sklad NEAK poslal, in bančno

potrdilo, ki dokazuje nakazilo ustreznega zneska. Kljub temu navaja, da sklad NEAK znesek prispevka iz zahtevka za plačilo izračuna v skladu z metodo, opredeljeno v pogodbah, na podlagi števila zdravil, prodanih v zadevnem obdobju. Tako naj bi bila transakcija kljub neobstoju vsakršnega računa ustrezno dokumentirana, saj so podatki o pogodbah in o prodaji zdravil dostopni javnosti, obračunavanje subvencij pa temelji na javnih in uradnih registrih. Predložitveno sodišče tudi poudarja, da je sklad NEAK državni nosilec zdravstvenega zavarovanja in da je zato mogoče predpostavljati, da so podatki, ki jih navaja v svojem zahtevku za plačilo, pravilni.

35 Predložitveno sodišče meni, da člen 273 Direktive o DDV državam članicam sicer omogoča določitev drugih obveznosti za zagotavljanje pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje utaj, vendar morajo biti take obveznosti sorazmerne s ciljem, ki se uresničuje. V sporu o glavni stvari pa naj ne bi šlo za nevarnost utaje, ker se madžarski davčni organ nanjo niti ni skliceval, in naj bi bilo pravilno pobiranje DDV mogoče zagotoviti, tudi brez računa, zaradi obstoja drugih dokumentov, na podlagi katerih je mogoče naknadno preveriti resničnost pogodb o obsegu financiranja in izvedenih nakazil.

36 Vendar naj Sodišče še ne bi odločalo o formalnih pogojih, ki morajo biti izpolnjeni za odobritev naknadnega zmanjšanja davčne osnove za DDV, in o dokumentih, ki jih je treba za to predložiti.

37 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (nekdanje Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (županijsko sodišče v Budimpešti – glavno mesto, nekdanje upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba člen 90(1) Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu predpisu, kakršen je sporni predpis iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim farmacevtska družba, ki po pogodbi, katere sklenitev ni obvezna, izvršuje plačila nacionalnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja glede na promet s farmacevtskimi izdelki in ki zato plačila za navedene izdelke ne obdrži v celoti, ni upravičena do naknadnega zmanjšanja davčne osnove za DDV zgolj zato, ker se plačila ne izvršujejo niti na način, ki je vnaprej določen z njeno tržno politiko, niti predvsem v promocijske namene?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 273 Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu predpisu, kakršen je sporni predpis iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim se za naknadno zmanjšanje davčne osnove zahteva račun na ime imetnika pravice do povračila, ki dokazuje, da je bila opravljena transakcija, ki daje pravico do tega povračila, če je transakcija, ki omogoča naknadno zmanjšanje davčne osnove, ustrezno dokumentirana in jo je mogoče naknadno preveriti ter delno temelji na uradnih javnih podatkih in omogoča pravilno pobiranje DDV?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

38 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da farmacevtsko podjetje iz svoje davčne osnove za DDV ne more odšteti dela prometa, ki izhaja iz prodaje zdravil, ki jih subvencionira državni nosilec zdravstvenega zavarovanja, in ki ga to podjetje nakaže temu nosilcu na podlagi pogodbe, sklenjene med njim in tem podjetjem, ker zneski, izplačani iz tega naslova, niso bili določeni na podlagi podrobnih pravil, ki bi jih navedeno podjetje predhodno opredelilo v okviru svoje tržne politike, in ker ta plačila niso bila izvršena z namenom promocije.

39 Najprej je treba opozoriti, da osnovno načelo sistema DDV temelji na dejstvu, da je namen DDV obremeniti le končnega potrošnika in zagotavljati popolno nevtralnost glede davčnih zavezancev, ki delujejo v proizvodnem ali distribucijskem procesu pred fazo končne obdavčitve, in sicer ne glede na število opravljenih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 3. maja 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, točka 25).

40 V skladu s členom 73 Direktive o DDV davčna osnova pri dobavah blaga in opravljanju storitev zajema vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno teh dobav.

41 Iz člena 90(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na preklic naročila, zavrnitev oziroma celotno ali delno neplačilo ali znižanje cene po dobavi, izhaja, da morajo države članice zmanjšati davčno osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, vsakič, ko davčni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega plačila. Ta določba je izraz temeljnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim davčna osnova tvori dejansko prejeta plačila in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba z dne 15. oktobra 2020, E. (DDV – Znižanje davčne osnove), C-335/19, EU:C:2020:829, točka 21 in navedena sodna praksa).

42 Sodišče je v točki 46 sodbe z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), razsodilo, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da popust, ki ga farmacevtsko podjetje na podlagi nacionalnega zakona odobri podjetju, ki je nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, v skladu z navedenim členom povzroči znižanje davčne osnove v korist tega farmacevtskega podjetja, če so farmacevtski proizvodi lekarnam dobavljeni prek trgovcev na debelo, lekarne pa nato te proizvode izdajajo osebam, ki so zavarovane v okviru zasebnega zdravstvenega zavarovanja, na podlagi katerega je zavarovancem povrnjena nabavna cena farmacevtskih proizvodov.

43 V obravnavani zadevi družba Boehringer Ingelheim na madžarskem trgu zdravila, ki jih subvencionira državni nosilec zdravstvenega zavarovanja, prek trgovcev na debelo prodaja lekarnam, te pa jih prodajajo osebam, zavarovanim v okviru tega zavarovanja, pri čemer te osebe plačajo razliko med ceno zdravila in zneskom subvencije, ki ga državni nosilec zdravstvenega zavarovanja izplača neposredno lekarnam. Družba Boehringer Ingelheim na podlagi zasebnopravnih pogodb, sklenjenih z državnim nosilcem zdravstvenega zavarovanja, temu nosilcu za subvencionirana zdravila, ki jih trži, plačuje prispevke – v višini, določeni v teh pogodbah – ki se pobirajo od dohodkov od prodaje teh zdravil.

44 Kot je poudarilo predložitveno sodišče, se družba Boehringer Ingelheim s sklenitvijo teh pogodb odpoveduje delu plačila, ki ga izvrši trgovec na debelo. Torej ne bi bilo v skladu z Direktivo o DDV, da bi bila osnova, na podlagi katere je izračunan DDV, ki ga mora plačati farmacevtsko podjetje kot davčni zavezanec, višja od zneska, ki ga je to na koncu prejelo. Če bi bilo tako, glede davčnih zavezancev, med katerimi je farmacevtsko podjetje, ne bi bilo spoštovano načelo nevtralnosti (sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 35).

45 Dodati je treba, da dejstvo, da v postopku v glavni stvari neposredni upravičenec do dobave zadevnih zdravil ni nosilec zasebnega zdravstvenega zavarovanja, ki znesek subvencije naknadno povrne lekarni, ampak zavarovanci sami, ki ostanek plačajo lekarni, ne more prekiniti neposredne povezave med opravljeno dobavo blaga in prejetim plačilom (glej v tem smislu sodbo z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 40).

46 Ker mora lekarna plačati DDV na znesek, ki ga je plačal pacient, pa tudi na znesek, ki ji ga državni nosilec zdravstvenega zavarovanja plača za subvencionirana zdravila, je treba namreč šteti, da je zadnjenavedeni končni potrošnik pri dobavi, ki jo opravi farmacevtsko podjetje, ki je davčni zavezanec za DDV, tako da znesek, ki ga pobere davčna uprava, ne sme biti višji od zneska, ki ga plača končni potrošnik (glej v tem smislu sodbo z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, točka 41).

47 Ker farmacevtsko podjetje dela plačila, pridobljenega po njegovi prodaji zdravil, ni prejelo zaradi prispevka, ki ga plačuje državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja, ki lekarnam plača del cene teh zdravil, je treba šteti, da je bila cena teh zdravil znižana po dobavi v smislu člena 90(1) Direktive o DDV.

48 Te razlage ne omaje okoliščina, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, da v nasprotju z dejanskim stanjem v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), prispevki, ki jih je družba Boehringer Ingelheim plačala državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja, niso dolgovani na podlagi zakonske obveznosti, temveč na podlagi pogodb, sklenjenih med njo in tem nosilcem.

49 Niti iz besedila člena 90(1) Direktive o DDV niti iz sodbe z dne 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), namreč ne izhaja, da bi bilo treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je njegovo področje uporabe omejeno na znižanja cen, ki izhajajo iz zakonskih obveznosti.

50 Navedene razlage ne omaje niti trditev madžarske vlade, da v bistvu ne more iti za „znižanje cene“ v smislu člena 90(1) Direktive o DDV, ker naj ne bi bilo neposredne povezave med plačilom, ki ga prejme družba Boehringer Ingelheim, in prispevki, ki jih ta plača državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja. Madžarska vlada v zvezi s tem meni, da prispevkov, ki temeljijo na mejni vrednosti, ni mogoče šteti za „znižanje cene“ v smislu te določbe, ker niso prilagojeni plačilu za zdravila, dobavljena v verigi transakcij, ampak – za določeno obdobje – mejni vrednosti zneska subvencije, ki jo dodeli državni nosilec zdravstvenega zavarovanja, in ker so javne narave.

51 V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 41 zgoraj, pomembno le, da davčni zavezanec ni prejel celotnega ali delnega plačila za svoje proizvode. V obravnavani zadevi pa družba Boehringer Ingelheim ni razpolagala s celotnim plačilom za prodana zdravila, ampak – ob odštetju zneskov, plačanih državnemu nosilcu zdravstvenega zavarovanja – le z delom končnega zneska, ki so ga plačali trgovci na debelo, ki jim je ta družba prodala svoja zdravila.

52 Poleg tega člen 90(1) Direktive o DDV v primeru znižanja cene po dobavi določa, da se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

53 Čeprav ta določba državam članicam pri določanju ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, prepušča nekaj polja proste presoje, imajo te vseeno obveznost priznanja pravice do zmanjšanja davčne osnove v primerih, na katere se navedena določba nanaša (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 50 in navedena sodna praksa).

54 Iz predložitvene odločbe pa je razvidno, da bi bila posledica pogojev za naknadno znižanje davčne osnove, ki jih določa nacionalna zakonodaja in v skladu s katerimi je treba plačila, ki dajejo pravico do takega znižanja, določiti na podlagi podrobnih pravil, ki jih to podjetje predhodno opredeli v okviru svoje tržne politike, in izvršiti z namenom promocije, ta, da bi bila vsem farmacevtskim podjetjem, ki so sklenila pogodbe o obsegu financiranja z državnim nosilcem

zdravstvenega zavarovanja, odvzeta možnost naknadnega zmanjšanja davčne osnove za DDV iz naslova prispevkov, plačanih temu nosilcu, tudi če bi dejansko prišlo do znižanja cene po dobavi v smislu člena 90(1) Direktive o DDV. Ni torej mogoče šteti, da navedeni pogoji spadajo v okvir polja proste presoje, ki ga imajo države članice na podlagi te določbe.

55 Ob upoštevanju navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da farmacevtsko podjetje iz svoje davčne osnove za DDV ne more odšteti dela prometa, ki izhaja iz prodaje zdravil, ki jih subvencionira državni nosilec zdravstvenega zavarovanja, in ki ga nakaže temu nosilcu na podlagi pogodbe, sklenjene med njim in tem podjetjem, ker zneski, izplačani iz tega naslova, niso bili določeni na podlagi podrobnih pravil, ki bi jih navedeno podjetje predhodno opredelilo v okviru svoje tržne politike, in ker ta plačila niso bila izvršena z namenom promocije.

Drugo vprašanje

56 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za naknadno zmanjšanje davčne osnove za DDV določa pogoj, da ima davčni zavezanec, ki ima pravico do povračila, račun na svoje ime, ki dokazuje izvršitev transakcije, ki je podlaga za navedeno povračilo, tudi če tak račun ni bil izdan in je izvršitev te transakcije mogoče dokazati drugače.

57 Kot je bilo opozorjeno v točki 52 te sodbe, člen 90(1) Direktive o DDV v primeru znižanja cene po dobavi določa, da se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

58 V skladu s členom 273 te direktive lahko države članice določijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, med drugim pod pogojem, da se ta možnost ne uporablja za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov poleg tistih obveznosti, ki so določene v poglavju 3 navedene direktive.

59 Glede na to, da člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV zunaj v njiju zahtanih meja ne določata niti pogojev niti obveznosti, ki jih lahko določijo države članice, je s tema določbama državam članicam podeljeno polje proste presoje, zlasti v zvezi s formalnostmi, ki jih morajo pri davčnih organih izpolniti davčni zavezanci, da bi se jim davčna osnova zmanjšala (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 35 in navedena sodna praksa).

60 Vendar lahko ukrepi, ki jih države članice lahko sprejmejo na podlagi člena 273 Direktive o DDV, na celoma odstopajo od spoštovanja pravil o davčni osnovi za DDV le v mejah, nujno potrebnih za doseg tega posebnega cilja. Na cilje in načela Direktive o DDV morajo namreč vplivati čim manj in se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije na tem področju (sodba z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 28).

61 Zato je pomembno, da se formalnosti, ki jih morajo izpolniti davčni zavezanci, da bi pri davčnih organih izvrševali pravico do zmanjšanja davčne osnove za DDV, omejijo na tiste, ki omogočajo dokazovanje, da po sklenitvi transakcije plačilo – delno ali v celoti – dokončno ne bo prejeto. V zvezi s tem morajo nacionalna sodišča preveriti, ali je tako pri formalnostih, ki jih zahteva zadevna država članica (sodba z dne 11. junija 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, točka 37 in navedena sodna praksa).

62 V obravnavanem primeru lahko zahteva, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki ustrezno zmanjšanje davčne osnove v primeru znižanja cene po opravljeni transakciji pogojuje s tem, da ima davčni zavezanec v posesti kopijo računa na svoje ime, ki dokazuje izvršitev transakcije, ki

daje pravico do povračila, na celoma prispeva k pravilnemu pobiranju DDV in preprečevanju utaj ter k odpravi nevarnosti izgube davčnih prihodkov, s čimer se uresničujejo legitimni cilji iz člena 273 Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točki 32 in 33).

63 Ker pa je posedovanje računa v nacionalnem pravu pogoj *sine qua non* za odobritev zmanjšanja davčne osnove, to vpliva na nevtralnost DDV, če ni mogoče ali je pretirano težko, da bi davčni zavezanec tak račun pridobil (glej v tem smislu sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 38).

64 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da družba Boehringer Ingelheim nima računov, ki bi se nanašali na plačila, ki jih je opravila za državnega nosilca zdravstvenega zavarovanja, saj je ta izdal le zahteve za plačilo.

65 V takem primeru načeli nevtralnosti DDV in sorazmernosti zahtevata, da zadevna država članica davčnemu zavezancu omogoči, da pred nacionalnimi davčnimi organi drugače dokaže, da je bila transakcija, ki daje pravico do zmanjšanja davčne osnove, dejansko izvršena (glej v tem smislu sodbo z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, točka 40). To velja še toliko bolj, če je bila zadevna transakcija, kot v obravnavanem primeru, opravljena za državni subjekt.

66 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 90(1) in člen 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za naknadno zmanjšanje davčne osnove za DDV določa pogoj, da ima davčni zavezanec, ki ima pravico do povračila, račun na svoje ime, ki dokazuje izvršitev transakcije, ki je podlaga za navedeno povračilo, tudi če tak račun ni bil izdan in je izvršitev te transakcije mogoče dokazati drugače.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

1. Člen 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da farmacevtsko podjetje iz svoje davčne osnove za davek na dodano vrednost ne more odšteti dela prometa, ki izhaja iz prodaje zdravil, ki jih subvencionira državni nosilec zdravstvenega zavarovanja, in ki ga nakaže temu nosilcu na podlagi pogodbe, sklenjene med njim in tem podjetjem, ker zneski, izplačani iz tega naslova, niso bili določeni na podlagi podrobnih pravil, ki bi jih navedeno podjetje predhodno opredelilo v okviru svoje tržne politike, in ker ta plačila niso bila izvršena z namenom promocije.

2. Člen 90(1) in člen 273 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za naknadno zmanjšanje davčne osnove za davek na dodano vrednost določa pogoj, da ima davčni zavezanec, ki ima pravico do povračila, račun na svoje ime, ki dokazuje izvršitev transakcije, ki je podlaga za navedeno povračilo, tudi če tak račun ni bil izdan in je izvršitev te transakcije mogoče dokazati drugače.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.