

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

6. oktoober 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 90 lõige 1 – Maksustatava väärtuse vähendamine, kui hinda alandatakse pärast tehingu tegemist – Ravimitootja poolt riiklikule ravikindlustusasutusele tasutavad maksed – Artikkel 273 – Mahaarvamisõiguse kasutamiseks liikmesriigi õigusnormides ette nähtud haldusformaalsused – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-717/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Törvényszéki (varem Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Pealinna Budapesti kohus, varem Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 16. septembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. septembril 2019, menetluses

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Kumin, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja) ja I. Ziemele,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, esindaja: *ügyvéd* Sz. Vámosi-Nagy,
- Ungari valitsus, esindajad: Z. Fehér Miklós ja G. Koós,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitis ja L. Havas,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (edaspidi „Boehringer Ingelheim“) ja teiselt poolt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise direktoraat, Ungari; edaspidi „vaiete direktoraat“) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on viimati nimetatud ameti otsus, mille alusel viimane keeldus tunnustamast Boehringer Ingelheimi õigust arvata käibemaksuga maksustatavast väärtusest maha maksed, mille ta oli teinud Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (riiklikku haigekassat haldav asutus, Ungari; edaspidi „riiklik ravikindlustusamet“ või „NEAK“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on ette nähtud järgmist:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

4 Selle direktiivi artiklis 90 on sätestatud järgmist:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 273 on ette nähtud järgmist:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Ungari õigus

6 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.)); edaspidi „käibemaksuseadus“) §-s 65 on ette nähtud järgmist:

„Kaubatarne ja teenuse osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks mis tahes tasuna käsitatav rahas väljendatud summa, mille sellele õigustatud isik on saanud või saab kauba soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult, kaasa arvatud kaubatarne või teenuse osutamise

hinnaga otseselt seotud toetused, kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti.“

7 Selle seaduse §-s 77 on ette nähtud järgmist:

„1. Kaubatarne, teenuse osutamise või kaupade ühendusesisese soetamise korral on lepingu muutmine või lõppemine – kaasa arvatud lepingu kehtetus ja tühisus – maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamise alused ettemakse või tasu võrra, mis on täielikult või osaliselt tagasi makstud või tuleb täielikult või osaliselt tagasi maksta.

[...]

4. Kui maksukohustuslane maksab pärast kaubatarne tegemist või teenuse osutamist oma äristrateegias kindlaks määratud tingimustel reklaami eesmärgil tagasi summa isikule, kes – olenemata sellest, kas ta on maksukohustuslane või mitte – ei ole ostnud kaupa või teenust, mis annab õiguse tagasimaksmisele, otse nimetatud maksukohustuslaselt, võib maksukohustuslane, kes tagasi maksab, vähendada tagantjärele maksustatavat väärtust, mis vastab tagasimaksmise esemeks olevale kaubatarnele või teenuse osutamisele (tehing, mille alusel tekib õigus maksustatava väärtuse vähendamisele), tingimusel et:

a) kaubatarne või teenuse osutamine, mis on tehtud otse isikule, kellel on õigus tagasimaksmisele (tehing, mille alusel tekib õigus tagasimaksmisele), on riigi territooriumil tehtud maksustatav tehing, ja et

b) summa, mis tuleb tagasi maksta, on väiksem asjaomase reklaamimeetme raames ja kõikide tehingute puhul, mis annavad õiguse maksustatavat väärtust vähendada, tagasimaksmisele õigust andvate tehingute arvu korrutamisel tarnitud kauba või osutatud teenuse madalama ühikuhinnaga (koos maksuga) saadud tulemist.

5. Lõike 4 kohaldamisel loetakse, et tagasimakstav summa sisaldab maksusummat.“

8 Nimetatud seaduse § 78 lõigetes 3 ja 4 on sätestatud järgmist:

„3. § 77 lõike 4 kohaldamiseks peab maksukohustuslasel, kes raha tagasi maksab, olema:

a) selle isiku nimele, kellel on õigus tagasimaksmisele, väljastatud arve koopia, mis tõendab tagasimaksmisele õigust andva tehingu toimumist ja mis näitab üheselt, et asjaomane tehing on riigi territooriumil tehtud maksustatav tehing, ning

b) rahaülekannet või sularahamakset tõendav dokument, mis näitab üheselt, et maksukohustuslane on maksnud oma äristrateegias täpsustatud summa tagasi isikule, kellel on sellele õigus.

4. Lõike 3 punktis b osutatud tõendav dokument peab sisaldama järgmisi andmeid:

a) isiku, kellel on õigus tagasimaksmisele, nimi, aadress ja maksukohustuslaste puhul maksukohustuslasena registreerimise number,

b) teave mahaarvamisoiguse kohta seoses asjaomase tehinguga, sellise isiku deklaratsiooni alusel, kellel on õigus tagasimaksmisele.“

9 2017. aasta CL seaduse maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény) §-s 195 on ette nähtud järgmist:

„Kui maksukohustuslane on esitanud täiendava maksudeklaratsiooni, väites ainult, et õigusnorm,

millel maksustamine põhineb, on põhiseadusvastane või vastuolus Euroopa Liidu üldise ja vahetult kohaldatava õigusaktiga või et kohaliku omavalitsuse määrus on vastuolus teise õigusnormiga, teeb maksuhaldur täiendava maksudeklaratsiooni kohta otsuse 15 päeva jooksul alates selle esitamisest, mingit kontrolli tegemata, tingimusel et Ungari konstitutsioonikohus või Kúria (Ungari kõrgeim kohus) või Euroopa Liidu Kohus ei ole nimetatud küsimuse üle veel otsust teinud või täiendav maksudeklaratsioon ei vasta avaldatud otsuses sätestatule.“

10 2006. aasta XCVIII seaduse ravimite ja meditsiiniliste abivahendite usaldusväärse ja majanduslikult teostatava tarnimise ning ravimimüügi üldeeskirjade kohta (2006. évi XCVIII. törvény a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátási, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól; edaspidi „Gyftv“) § 17 lõikes 4 on märgitud järgmist:

„Keelatud on reklaamida ravimeid ja toiduaineid, mida võib müüa ainult arstiresepti alusel apteegis või mida on nõustatud rahastama sotsiaalkindlustusest, samuti sotsiaalkindlustusest rahastatavaid meditsiiniseadmeid.“

11 Gyftv § 26 lõigetes 2, 5 ja 6 on sätestatud järgmist:

„2. [Riiklik] [r]avikindlustusamet võib eelarvest kinnipidamise huvides sõlmida lõikes 5 osutatud rahastamismahtude kohta lepinguid seoses juba rahastatavate ravimitega, ravimitega, mille rahastamisele on antud hiljuti heakskiit, või selliste ravimite teatavate kategooriate või näidustustega, samuti ravimitega, mida rahastatakse võrdõiguslikkuse kaalutlustel.

[...]

5. Rahastamismahu lepingutes sätestatud maksekohustuse võib kindlaks määrata:

- a) proportsionaalselt hinnatoetusega, mida on makstud toetusega müüdud ühiku kohta;
- b) ühe või mitme toote kohta lepingu esemeks oleval perioodil makstud toetuse kogusumma ja lepingus kindlaks määratud piirmäära vahe alusel;

[...]

e) selle võib kindlaks määrata ka vastavalt asjaomase ravimi manustamise juhistele väljakirjutatud annuse ja lepingus kindlaks määratud tavalise annuse vahe alusel kulu ja tõhususe suhte kriteeriumi järgi.

6. Lõike 5 sätteid võib konkreetse preparaadi suhtes kohaldada ka samal ajal.“

12 Gyftv § 28 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„[Riiklik] [r]avikindlustusasutus võib kasutada sotsiaalkindlustusest hüvitatavate ravimite puhul kõiki järgmisi rahastamise meetodeid:

[...]

- c) rahastamismahu lepingud;

[...]“

13 1997. aasta LXXXIII seaduse kohustusliku ravikindlustuse teenuste kohta (A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól szóló 1997. évi LXXXIII. Törvény; edaspidi „ravikindlustusseadus“) § 30/A sätestas järgmist:

„[Riiklik] [r]avikindlustusamet võib sõlmida [Gyftv] § 36 lõikes 1 osutatud müügiloa omanikega, samuti meditsiiniseadmeid turustavate ettevõtjate ja tervishoiuteenuste osutajatega lepinguid niisuguste tervishoiutoodete ning -teenuste hindade, koguste ja kvaliteedinõuete alal, mida võib turustada rahastatava hinnaga, või muude aspektide kohta, mida pooled peavad oluliseks.“

14 Tervishoiu-, sotsiaal- ja perekonnaministeeriumi 26. aprilli 2004. aasta määruse nr 32/2004 registreeritud ravimite ja erivajadustel kasutatavate ravimpreparaatide hüvitatavate ravimite loetellu kandmise tingimuste ning loetellu kandmise või hüvitamise tingimuste muutmise kohta (A 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) § 11 lõikes 1 on ette nähtud järgmist:

„Gyftv §-s 26 osutatud rahastamismahu lepingute puhul määratakse toetuse suurus kindlaks ravi saavate patsientide arvu põhjal, võttes arvesse asjaomase haiguse esinemissagedust ja mõju ning tervishoiutöötajate kutseühingu ettepanekut.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Boehringer Ingelheim on ravimitootja Ungari tütaretevõtja. Tema põhitegevus on subsideeritud ravimite turustamine hulgimüüjatele, kes müüvad neid apteekidele, kes omakorda turustavad neid ravimeid seejärel patsientidele.

16 Ungaris toimub ravimite jaemüük apteekide vahendusel, välja arvatud haiglate puhul. Apteegid ostavad ravimeid hulgimüüjatelt ja need omakorda ravimitooteid pakkumatelt äriühingutelt, nagu Boehringer Ingelheim.

17 Ravimite puhul võib saada toetust NEAK-lt, kes kohaldab sel juhul „ostuhinna subsideerimise“ süsteemi. Selle süsteemi kohaselt rahastab NEAK ambulatoorsete tervishoiuteenuste puhul osa retseptiravimite ostuhinnast, mis on kaetud sotsiaalkindlustusega. Subsideeritud ravimi hinna tasumine jaguneb seejärel NEAK ja patsiendi vahel. Patsient maksab apteegile saadud toote „toetatud hinna“, mis vastab ravimi hinna ja NEAK rahastatud osa vahele. Hiljem maksab NEAK kõnealuse toetuse summa apteegile tagasi. Apteekidelt saadud ravimite hinnal, mis on käibemaksuga maksustatav summa, on seega kaks koostisosa, millest esimene on NEAK toetus ja teine „toetatud hind“, mille maksab patsient. Apteek peab seega tasuma käibemaksu nii patsiendi makstud summalt kui ka NEAK makstud summalt.

18 NEAK otsustab, kas ravim tuleb kanda subsideeritud ravimite loetellu, võttes uurimise tulemusel arvesse erinevaid aspekte, nagu rahvatervise poliitika, ravimiaspektid ja kulutasuvus, ning määrab seejärel kindlaks toetuse summa turustaja, see on põhikohtuasjas Boehringer Ingelheimi määratud hinna alusel.

19 Boehringer Ingelheim sõlmis NEAKga ajavahemikuks 1. oktoobrist 2013 kuni 31. detsembrini 2017 „rahastamismahu lepingud“, selleks et tema poolt Ungari turul müüdavad ravimid oleks edasi subsideeritavad. Nende lepingute alusel kohustus Boehringer Ingelheim maksma NEAK-le tema turustatavate ravimite koguselt lepingutes kindlaksmääratud summas sissemakseid, mis arvati maha nende ravimite müügist tekkinud käibelt. Maksekohustuse summa väljendati täpsemalt protsendina sotsiaalkindlustuse rahastatavast brutosummast pakendatud ühiku (karbi) kohta, võttes aluseks haigekassa poolt rahastatuna müüdud karpide arvu (arveldamine müüdud karpide alusel); teatavate lepingute puhul oli protsendiks määratud 100% juhul, kus NEAK rahastatav summa ületas teatavate toodete puhul piirmäära (arveldamine piirmäärade järgi).

20 Lepingute sõlmimine ei ole seadusest tulenev kohustus, kuid see annab Boehringer Ingelheimile tagatise, et tema turustatavaid ravimeid rahastatakse NEAK poolt. Need lepingud võimaldavad NEAK-l ka tagada pideva juurdepääsu uutele ja kaasaegsetele toetatud ravimeetoditele, tagades eelarvetasakaalu säilimise.

21 Boehringer Ingelheimi tehtud sissemaksete kohta ei ole NEAK koostanud ühtegi arvet. Siiski on olemas teatav hulk dokumente, mis võimaldavad tagantjärele kontrollida, kas Boehringer Ingelheim tegi NEAK-le nende lepingute alusel tegelikult makseid.

22 Boehringer Ingelheim esitas 13. novembril 2018 Ungari maksuhaldurile 2017. aasta CL seaduse maksukorralduse kohta § 195 alusel ajavahemikku 1. oktoobrist 2013 kuni 31. detsembrini 2017 puudutava käibemaksu korrigeerimise deklaratsiooni. Boehringer Ingelheim vähendas nimetatud perioodi eest tasumisele kuuluva käibemaksu summat oma parandamisvõimaluse alusel NEAK-le rahastamismahu lepingute alusel tehtud makseid ületava summa – 354 687 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 1 miljonit eurot) – võrra.

23 Ungari esimese astme maksuhaldur lükkas Boehringer Ingelheimi parandatud deklaratsiooni tagasi ja keeldus seega käibemaksuga maksustatavat väärtust tagantjärele vähendamast.

24 Boehringer Ingelheim esitas selle otsuse peale vaide vaiete direktoraadile. Viimati nimetatu jättis esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata.

25 Vaiete direktoraat leidis, et Boehringer Ingelheimi maksed NEAK-le ei vasta käibemaksuseaduse § 77 lõikes 4 ette nähtud käibemaksu vähendamise tingimustele. Vaiete direktoraadi arvates ei saa ühelt poolt Boehringer Ingelheimi tehtud makseid pidada tagantjärele hüvitamiseks „reklaami eesmärgil“, kuna Gyftv § 17 lõige 4 keelab sotsiaalkindlustusest hüvitatavate ravimite nimekirjas heaks kiidetud ravimite turustamise edendamise. Teiselt poolt ei teinud Boehringer Ingelheim neid makseid „kooskõlas tema äristrateegias sätestatud üksikasjalike tingimustega“, kuna lepingute alusel maksmisele kuuluvate maksete summa ei määranud kindlaks mitte ravimitootja, vaid vastavalt rakendusmäärusele tervishoiutöötajate kutseühing.

26 Vaiete direktoraat märkis peale selle, et käibemaksuseaduse § 77 sisaldab kõiki käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 loetletud maksustatava väärtuse vähendamise juhtusid, nii et ei saa järeldada, et esineb vastuolu liidu õigusega, sest direktiivi liikmesriigi õigusesse ülevõtmisel ei nõuta, et nimetatud direktiivi ja liikmesriigi õiguse sätted oleksid sõna-sõnalt identsed. Käibemaksudirektiiv määratleb üksnes reguleerimiseesmärgid ja jätab liikmesriigi seadusandjale võimaluse valida, mil viisil ta neid soovib saavutada. Vaiete direktoraat rõhutas samuti, et 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), milles Euroopa Kohus tõlgendas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1, ei ole käesolevas kohtuasjas kohaldatav, kuna see kohtuotsus põhineb teistsugusel faktilisel olukorral kui see, millel põhineb käesolev kohtuasi.

27 Boehringer Ingelheim esitas Ungari maksuhalduri otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Ta väidab sisuliselt, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt toob tema käibest maha arvatav summa, mille ta tasus NEAK-le, kaasa käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemise, mistõttu on tal õigus käibemaksu tagastamisele.

28 Esiteks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas põhikohtuasjas on kohaldatav 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), milles Euroopa Kohus leidis, et Saksa eratervisekindlustuse andjatele ravimitootja poolt tehtud hinnaalandused toovad kaasa selle ettevõtja käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemise, kui hulгимүүjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes müüvaid neid isikutele, kes on kindlustatud eratervisekindlustuse andjate juures, kes hüvitavad oma kindlustatud isikutele ravimite müügihinna.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib seoses sellega, et Ungari rahastamisskeem on sarnane Saksa eratervisekindlustuse rahastamise skeemiga selle erinevusega, et Ungaris ei tehta makseid NEAK-le kui riiklikule ravikindlustusasutusele siduva õigusnormi alusel, vaid poolte vahel vabatahtlikult sõlmitud tsiviilõigusliku lepingu alusel. Kui see leping on aga alla kirjutatud, on sellel siiski samad tagajärjed kui 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsuse Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) aluseks olnud kohtuasjas käsitletud õigusnormidel, mis tähendab, et Boehringer Ingelheim sai käsutada vaid rahasummat, mis vastab tema toodete apteekidele müügi hinnale, millest on maha arvatud nimetatud hinnaalandus.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsuse Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) punktidele 41–43 tuginedes, et käesolevas asjas tuleb NEAKd pidada Boehringer Ingelheimi tarnete lõpptarbijaks, mistõttu maksuhalduri saadud summa ei saa olla suurem lõpptarbijat makstud summast. Seega, kuna maksukohustuslane, see on Boehringer Ingelheim, ei saanud kätte osa toodete hinnast, kuivõrd ta tegi makseid NEAK-le, oli nende toodete hinda pärast tehingu toimumist käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses vähendatud. Seetõttu ei saanud Boehringer Ingelheim vabalt käsutada toodete apteekidele või hulгимүүjatele müümise eest saadud kogusummat.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Euroopa Kohus ei ole siiski veel võtnud seisukohta küsimuses, kas maksustatavat väärtust võib vähendada ka juhul, kui hinna alandamine ei ole liikmesriigi õigusnormi kohaselt kohustuslik, vaid toimub vabatahtlikult nagu põhikohtuasjas.

32 See kohus rõhutab lisaks, et Ungari õigusaktidega on nimelt kõik ravimitootjad, kes on sõlminud põhikohtuasja esemeks olevate rahastamismahu lepingutega sarnased lepingud, jäetud ilma võimalusest vähendada maksustatavat väärtust tagantjärele, kui tegemist on NEAK-le tehtud maksetega. Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikest 1 tuleneb, et maksustatavat väärtust vähendatakse vastava summa võrra liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. Euroopa Kohus ei ole aga veel täpsustanud piiri, mida ei tohi ületada selleks, et need tingimused kujutaksid

endast liidu õigusnormide eesmärgi suhtes ebaproportsionaalset piirangut.

33 Teiseks kordab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamise tingimusena on Ungari õigusnormide kohaselt nõutav selle isiku nimele, kellel on õigus tagasimaksmisele, väljastatud arve koopia, mis tõendab tagasimaksmisele õigust andva tehingu toimumist, mis näitab selgelt, et see tehing on maksustatav tehing riigi territooriumil, ning rahaülekannet või sularahamakset tõendav lisadokument.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib aga, et käesolevas kohtuasjas ei ole NEAK väljastanud ühtegi arvet Boehringer Ingelheimile, kellel on vaid maksenõue, mille NEAK talle saatis, ja pangatõend, mis tõendab vastava summaga makse tegemist ülekandega. Ta märgib siiski, et NEAK arvutab maksenõudes märgitud summa välja lepingus kindlaks määratud meetodi järgi, võttes aluseks asjaomasel perioodil turustatud ravimite koguse. Seega, isegi kui arvet ei ole, on tehing nõuetekohaselt dokumenteeritud, sest lepingute andmed ja turustatud ravimite arvu käsitlevad andmed on üldsusele kättesaadavad ning rahastamise arveldamine põhineb ametlikel ja avalikel registritel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab samuti, et NEAK on riiklik ravikindlustusasutus, mistõttu võib eeldada, et tema maksenõudel esitatud andmed vastavad tegelikkusele.

35 Käibemaksudirektiivi artikkel 273 võimaldab liikmesriikidel kehtestada täiendavaid kohustusi, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, kuid need kohustused peavad olema taotletava eesmärgiga proportsionaalsed. Põhikohtuasjas ei ole aga kõne all maksudest kõrvalehoidumise oht ning Ungari maksuhaldur ei ole sellele ka viidanud; käibemaksu täpse sissenõudmise oleks saanud tagada ka ilma arveta tänu muude dokumentide olemasolule, mis võimaldavad tagantjärele kontrollida, kas rahastamismahu lepingud ja tehtud maksed olid õiged.

36 Euroopa Kohus ei ole siiski veel võtnud seisukohta vorminõuete kohta, mis on nõutavad selleks, et oleks võimalik tagantjärele vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, ja selleks esitatavate dokumentide kohta.

37 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Törvényszék (varem Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Pealinna Budapesti kohus, varem Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune vaidlusalune liikmesriigi õigusnorm nagu põhikohtuasjas, mille alusel ei ole niisuguse lepingu kohaselt, mille sõlmimine ei ole kohustuslik, ravimitootjal, kes teeb ravimikäibe alusel makseid riiklikule ravikindlustusasutusele ja kes annab seetõttu ära osa ravimite eest saadud tasust, õigust vähendada tagantjärele maksustatavat väärtust ainuüksi seetõttu, et makseid ei tehta ravimitootja äristrateegias varem kindlaks määratud viisil ega peamiselt reklaami eesmärgil?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune vaidlusalune liikmesriigi õigusnorm nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamiseks nõutav tagasimakse saamise õigusega isiku nimele väljastatud arve, mis tõendab, et tehing, mis annab õiguse tagasimakset saada, on tehtud, kui tehing, mis võimaldab maksustatavat väärtust tagantjärele vähendada, on muidu nõuetekohaselt dokumenteeritud ja seda saab pärast kontrollida, see põhineb osaliselt avalikel ja tõestatud andmetel ning võimaldab käibemaksu nõuetekohaselt koguda?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

38 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et ravimitootja ei või vähendada oma käibemaksuga maksustatavat väärtust selle summa võrra oma käibest, mis tekib ravimite müügist, mida toetab riiklik ravikindlustusasutus selle asutuse ja ravimitootja vahel sõlmitud lepingu kohaselt, seetõttu, et selliselt tasutavaid summasid ei ole kindlaks määratud nimetatud ravimitootja äristrateegias varem kehtestatud korra alusel ja et neid makseid ei ole tehtud reklaami eesmärgil.

39 Esmalt tuleb korrata, et käibemaksuga maksustamise eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat ja tagada nende maksukohustuslaste maksustamise neutraalsus, kes on hõlmatud lõplikule maksustamisele eelneva tootmis- ja turustamisprotsessiga, sõltumata tehtud tehingute arvust (vt selle kohta 3. mai 2012. aasta kohtuotsus Lebara, C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 25).

40 Käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.

41 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1, mis käsitleb tühistamise, taganemise, ülesütlemise, täieliku või osalise tasumata jätmise või hinna alandamise juhtumeid pärast maksukohustuse tekitanud tehingu toimumist, kohustab liikmesriike vähendama maksustatavat väärtust ja seega ka maksukohustuslastel tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui pärast tehingu tegemist ei ole maksukohustuslane selle eest osaliselt või täielikult tasu saanud. See säte on käibemaksudirektiivi selle aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui maksukohustuslane sai (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Euroopa Kohus tuvastas oma 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsuse Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006) punktis 46, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi õiguse alusel ravimitootja poolt tehtud hinnaalandus eratervisekindlustuse andjale toob selle artikli tähenduses kaasa maksustatava väärtuse vähendamise selle ravimitootja jaoks, kui hulgimüüjad tarnivad ravimeid apteekidele, kes tarnivad neid kindlustatud isikutele, kes on sõlminud eratervisekindlustuslepingu neile ravimite ostuhinna hüvitava eratervisekindlustuse andjaga.

43 Käesoleval juhul müüb Boehringer Ingelheim Ungari turul ravimeid, mida riiklik ravikindlustusasutus toetas, hulgimüüjate vahendusel apteekidele, kes müüvad need edasi selle kindlustusega kaetud isikutele, kes maksavad nende eest ravimi hinna ja otse apteekidele makstava toetuse summa vahe. Boehringer Ingelheim maksab riikliku tervisekindlustusasutusega sõlmitud eraõiguslike lepingute alusel sellele asutusele tema poolt turustatavate subsideeritud ravimite eest nendes lepingutes määratletud summad, mis arvatakse maha nende ravimite müügist saadud tulust.

44 Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, loobub Boehringer Ingelheim neid lepinguid sõlmides osast hulgimüüja makstavast tasust. Käibemaksudirektiiviga ei ole seetõttu kooskõlas, kui maksustatav summa, mille alusel arvutatakse ravimitootja poolt tasumisele kuuluv käibemaks, on suurem summast, mille ta sai lõppkokkuvõttes. Kui see oleks nii, siis käibemaksu neutraalsuse põhimõttest ei peetaks kinni maksukohustuslaste suhtes, kelle hulka kuulub ravimitootja (20).

detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 35).

45 Tuleb veel lisada, et asjaolu, et põhikohtuasjas ei ole otsene kõnealuste ravimitarnete saaja mitte riiklik ravikindlustusasutus, kes hüvitab subsideeritavate ravimite summad tagantjärele apteegile, vaid kindlustatud isikud ise, kes tasuvad toetatud hinna apteegile, ei lõhu pealegi iseenesest kaubatarne ja selle eest saadava tasu vahelist otsest seost (vt selle kohta 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 40).

46 Nimelt, kuna apteek peab tasuma käibemaksu patsiendi poolt makstud summalt, aga ka riikliku ravikindlustusasutuse poolt toetatud ravimite eest temale makstud summalt, tuleb viimast pidada lõpptarbijaks selle tarne suhtes, mille tegi käibemaksukohustuslasest ravimitootja, mistõttu maksuhalduri saadud summa ei saa olla suurem kui lõpptarbija tasutud summa (vt selle kohta 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 41).

47 Kuna ravimitootja ei saanud ravimite müügist kätte seda osa tasust, mille ta maksis maksetena riiklikule ravikindlustusasutusele, kes maksab apteekidele tagasi osa nende ravimite hinnast, tuleb asuda seisukohale, et nende ravimite hinda vähendati pärast tehingu toimumist käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses.

48 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla eelotsusetaotluse esitanud kohtu esile toodud asjaolu, et vastupidi asjaoludele, mis olid kõne all kohtuasjas, milles tehti 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), ei tulene Boehringer Ingelheimi maksed riiklikule ravikindlustusasutusele mitte seadusest tulenevast kohustusest, vaid tema ja selle asutuse vahel sõlmitud lepingutest.

49 Nimelt ei tulene ei käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 sõnastusest ega 20. detsembri 2017. aasta kohtuotsusest Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleks tõlgendada nii, et selle kohaldamisala on piiratud seadusest tulenevatest kohustustest tulenevate vähendatud hindadega.

50 Seda tõlgendust ei lükka ümber ka Ungari valitsuse argumendid, mille kohaselt sisuliselt ei saa olla tegemist „hinnaalandusega“ käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses, kuna Boehringer Ingelheimi saadud tasu ja tema poolt riiklikule ravikindlustusasutusele tehtud maksete vahel puudub otsene seos. Ungari valitsus leiab sellega seoses, et piirmääral põhinevaid osamakseid ei saa pidada „hinnaalanduseks“ selle sätte tähenduses, kuna neid ei kohandatud mitte tehinguahelas tarnitud ravimite eest makstavale tasule, vaid konkreetseks ajavahemikuks riikliku tervisekindlustusasutuse antud toetuse ülemmäärale, ning kuna need on avalikud.

51 Sellega seoses tuleb märkida, et eespool punktis 41 viidatud kohtupraktika kohaselt on oluline üksnes see, et maksukohustuslane ei saanud oma toodete eest kätte kogu tasu või osa sellest. Käesoleval juhul ei olnud Boehringer Ingelheimi käsutuses mitte kogu müüdud ravimite eest makstav tasu, vaid üksnes osa lõppsummast, mida maksid hulgimüüjad, kellele ta oma ravimeid müüs, ja millest on maha arvatud riiklikule tervisekindlustusasutusele makstud summad.

52 Peale selle, juhul kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, on käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ette nähtud, et maksustatavat väärtust vähendatakse sellele vastavalt ning liikmesriikide kindlaksmääratud tingimustel.

53 Kuigi see säte jätab liikmesriikidele vähendamise summa kindlaksmääramist võimaldavate meetmete võtmisel teatava kaalutlusruumi, on viimati nimetatutel siiski kohustus lubada

maksustatavat väärtust nimetatud sättes ette nähtud juhtudel vähendada (vt selle kohta 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et liikmesriigi õigusnormides ette nähtud maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamise tingimused, mille kohaselt tuleb maksed, mis annavad õiguse niisugusele vähendamisele, kindlaks määrata selle ettevõtja poolt oma äristrateegia raames reklaami eesmärgil varem kehtestatud korra alusel, jätavad kõik ravimitootjad, kes on sõlminud riikliku tervisekindlustusasutusega rahastamismahu lepingud, ilma võimalusest vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust hiljem nende poolt sellele asutusele tasutud maksete võrra, isegi kui hinnaalandus on pärast tehingu toimumist tõepoolest aset leidnud, nagu on märgitud käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1. Nimetatud tingimusi ei saa seega pidada sellisteks, millele laieneb liikmesriikidele selle sättega antud kaalutlusruum.

55 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et ravimitootja ei või vähendada oma käibemaksuga maksustatavat väärtust selle summa võrra oma käibest, mis tekib ravimite müügist, mida toetab riiklik ravikindlustusasutus selle asutuse ja ravimitootja vahel sõlmitud lepingu kohaselt, seetõttu, et selliselt tasutavaid summasid ei ole kindlaks määratud nimetatud ravimitootja äristrateegias varem kehtestatud korra alusel ja et neid makseid ei ole tehtud reklaami eesmärgil.

Teine küsimus

56 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksu maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamiseks nõutav tagasimakse saamise õigusega isiku nimele väljastatud arve, mis tõendab, et tehing, mis annab õiguse nimetatud tagasimakset saada, on tehtud, isegi kui sellist arvet ei ole väljastatud ja selle tehingu täitmist saab tõendada muude vahenditega.

57 Nagu on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 52, vähendatakse juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

58 Liikmesriigid võivad vastavalt selle direktiivi artiklile 273 pealegi kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks nimetatud direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele.

59 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis antakse nende sätetega liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida maksukohustuslased peavad maksustatava väärtuse vähendamiseks maksuhalduri ees täitma (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Meetmed, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel võtta, võivad käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimist käsitlevatest eeskirjadest üldjuhul kõrvale kalduda siiski üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad nimelt võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivis sätestatud eesmärgi ja põhimõtteid ega tohi seega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28).

61 Järelikult on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslastel tuleb täita, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Liikmesriigi kohtute ülesanne on sellega seoses kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul on see nii (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Käesolevas asjas aitab selline vaidlusalune nõue nagu põhikohtuasjas – et maksukohustuslasel peab selleks, et pärast tehingu toimumist tehtud hinnaalanduse korral saaks maksustatavat väärtust vastavalt vähendada, olema tema nimele väljastatud arve koopia, mis tõendab tehingu, mis annab õiguse maksustatava väärtuse vähendamisele, toimumist – üldjuhul nii tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise ja välistada maksudest kõrvalehoidumise kui ka kõrvaldada maksutulude saamata jäämise ohtu ning järgib seega käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud õiguspäraseid eesmärgi (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punktid 32 ja 33).

63 Kuna arve omamine on liikmesriigi õiguses sine qua non tingimus maksustatava väärtuse vähendamise õiguse saamiseks, riivatakse käibemaksu neutraalsust, kui maksukohustuslasel on võimatu või ülemäära keeruline mõistliku aja jooksul sellist arvet saada (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 38).

64 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Boehringer Ingelheimi valduses ei ole arveid riiklikule ravikindlustusasutusele tehtud maksete kohta, kuna viimane esitas vaid maksetaotlused.

65 Sellisel juhul on käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete kohaselt nõutav, et asjaomane liikmesriik võimaldaks maksukohustuslasel liikmesriigi maksuhaldurile muude vahendite abil tõendada, et kõnealune tehing, mis annab õiguse maksustatava väärtuse vähendamisele, tõepoolest toimus (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 40). See on nii seda enam, kui – nagu käesolevas asjas – kõnealune tehing tehti riikliku asutusega.

66 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt käibemaksu maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamiseks on nõutav tagasimakse saamise õigusega isiku nimele väljastatud arve, mis tõendab, et tehing, mis annab õiguse nimetatud tagasimakset saada, on tehtud, isegi kui sellist arvet ei ole väljastatud ja selle tehingu täitmist saab tõendada muude vahenditega.

Kohtukulud

67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et ravimitootja ei või vähendada oma käibemaksuga maksustatavat väärtust selle summa võrra oma käibest, mis tekib ravimite müügist, mida toetab riiklik ravikindlustusasutus selle asutuse ja ravimitootja vahel sõlmitud lepingu kohaselt, seetõttu, et selliselt tasutavaid summasid ei ole kindlaks määratud nimetatud ravimitootja äristrateegias varem kehtestatud korra alusel ja et neid makseid ei ole tehtud reklaami eesmärgil.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt käibemaksu maksustatava väärtuse tagantjärele vähendamiseks on nõutav tagasimakse saamise õigusega isiku nimele väljastatud arve, mis tõendab, et tehing, mis annab õiguse nimetatud tagasimakset saada, on tehtud, isegi kui sellist arvet ei ole väljastatud ja selle tehingu täitmist saab tõendada muude vahenditega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.