

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

6 octombrie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 alineatul (1) – Reducerea bazei de impozitare în cazul în care prețul este redus după livrare – Contribuții plătite de o întreprindere farmaceutică organismului de asigurări de sănătate de stat – Articolul 273 – Formalități administrative impuse de reglementarea națională pentru exercitarea dreptului la reducere – Principiile neutralității fiscale și proporționalității”

În cauza C-717/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (fostă Fővárosi Bíróság) (Curtea din Budapesta/Capitală, fostă Tribunalul din Budapesta, Ungaria), prin decizia din 16 septembrie 2019, primită de Curte la 27 septembrie 2019, în procedura

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Kumin, președinte de cameră, domnul P. G. Xuereb (raportor) și doamna I. Ziemele, judecătorești,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, de Sz. Vámosi-Nagy, avocat;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér Miklós și G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și L. Havas, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei și concluzia, luată după ascultarea avocatului general,

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) și a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (denumită în continuare „Boehringer Ingelheim”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul administrației naționale fiscale și vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu decizia prin care aceasta din urmă a refuzat să recunoască Boehringer Ingelheim dreptul de a deduce din baza sa de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) contribuțiile pe care le-a plătit Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organismul de gestionare a Casei Naționale de Asigurați de Sănătate, Ungaria) (denumită în continuare „organismul de asigurări de sănătate de stat” sau „NEAK”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

4 Articolul 90 din această directivă prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplătirii totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

5 Articolul 273 din directiva menționată prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

Dreptul maghiar

6 Articolul 65 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”] prevede:

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, baza de impozitare este constituită, dacă

prezenta lege nu prevede altfel, din contrapartida pecuniară, obținută sau care urmează să fie obținută de persoana îndreptățită de la cumpărătorul bunului, de la clientul serviciului sau de la un terț, inclusiv orice subvenție, indiferent de formă, care influențează direct prețul livrării sau al prestației.”

7 Articolul 77 din această lege prevede:

„(1) În cazul livrării de bunuri, al prestației de servicii sau al achiziției intracomunitare de bunuri, modificarea sau încetarea contractului – inclusiv în cazul inexistenței sau al nevalidității contractului – reprezintă cauze de reducere *a posteriori* a bazei de impozitare cu suma corespunzătoare avansului sau contrapartidei care au fost sau urmează să fie rambursate în tot sau în parte.

[...]

(4) În cazul în care, ca urmare a efectuării livrării de bunuri sau a prestației de servicii, conform condițiilor specificate în politica sa comercială, persoana impozabilă rambursează o sumă în scopuri promoționale unei persoane impozabile sau neimpozabile, care nu a achiziționat direct de la persoana impozabilă bunul sau serviciul a cărui cumpărare dă dreptul la rambursare, persoana impozabilă care efectuează rambursarea poate reduce *a posteriori* baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care face obiectul acestei rambursări (operațiunea care dă dreptul la o reducere a bazei de impozitare), cu condiția ca:

a) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care a fost efectuată direct către persoana care are dreptul la rambursare (operațiunea ce dă dreptul la rambursare) să fie o operațiune taxabilă efectuată pe teritoriul național și

b) suma care trebuie rambursată să fie inferioară produsului obținut prin înmulțirea numărului de operațiuni care dau dreptul la rambursare cu prețul unitar cel mai scăzut, majorat cu taxa, al bunurilor livrate sau al serviciilor prestate, în cadrul măsurii promoționale preconizate, în ceea ce privește orice operațiune care dă dreptul la o reducere a bazei de impozitare.

(5) În contextul aplicării alineatului (4), se consideră că suma rambursată include cuantumul taxei.”

8 Potrivit articolului 78 alineatele (3) și (4) din legea menționată:

„(3) Aplicarea articolului 77 alineatul (4) presupune ca persoana impozabilă care efectuează rambursarea să dispună de următoarele documente:

a) o copie a facturii întocmite în numele persoanei care are dreptul la rambursare, care să ateste realizarea operațiunii ce dă dreptul la rambursare și din care să rezulte în mod clar că operațiunea preconizată este o operațiune taxabilă efectuată pe teritoriul național și

b) un document justificativ aferent viramentului bancar sau plății în numerar, care să ateste în mod clar că persoana impozabilă care efectuează rambursarea a rambursat persoanei care are dreptul la rambursare suma prevăzută în cadrul politicii sale comerciale.

(4) Documentul justificativ menționat la alineatul (3) litera b) trebuie să cuprindă următoarele informații:

a) numele, adresa și, în cazul în care este vorba despre o persoană impozabilă, numărul de identificare fiscală al persoanei care are dreptul la rambursare;

b) o informare cu privire la dreptul de deducere, pe baza declarației persoanei care are dreptul la rambursare, în ceea ce privește operațiunea preconizată.”

9 Articolul 195 din adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea nr. CL din 2017 privind Codul de procedură fiscală) prevede:

„Autoritatea fiscală se pronunță, fără efectuarea unui control, cu privire la declarația rectificativă a contribuabilului în termen de 15 zile de la data depunerii sale, atunci când singurul motiv pentru această declarație rectificativă este că dispoziția care prevede obligația fiscală este contrară legii fundamentale sau unui act obligatoriu al Uniunii Europene sau, dacă este vorba despre un decret municipal, oricărei alte norme de drept, cu condiția ca decizia Curții Constituționale, a Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene care s-a pronunțat cu privire la acest aspect să nu fi fost deja publicată la momentul depunerii declarației rectificative sau ca declarația rectificativă menționată să nu fie conformă cu conținutul deciziei publicate.”

10 Articolul 17 alineatul (4) din biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. Törvény (Legea nr. XCVIII din 2006 privind dispozițiile generale referitoare la furnizarea fiabilă și realizabilă din punct de vedere economic de medicamente și de dispozitive medicale și privind comercializarea de medicamente, denumită în continuare „Gyftv”) prevede:

„Este interzisă orice promoție comercială pentru medicamente și pentru preparatele care pot fi eliberate în farmacii numai pe bază de prescripție medicală sau care au fost admise pe lista produselor subvenționate de securitatea socială, precum și pentru dispozitivele medicale care pot fi finanțate de securitatea socială pe bază de prescripție medicală.”

11 Articolul 26 alineatele (2), (5) și (6) din Gyftv prevede:

„(2) Pentru a respecta cadrul bugetar, organismul de asigurări de sănătate [de stat] poate, în conformitate cu alineatul (5) de mai sus, să încheie o convenție de finanțare cu privire la medicamentele care sunt deja subvenționate sau care tocmai au fost admise pe lista medicamentelor subvenționate, la categoria lor de subvenționare, la indicațiile lor, precum și la medicamentele subvenționate din motive de echitate.

[...]

(5) Contribuția obligatorie care trebuie plătită în temeiul convențiilor de finanțare poate fi stabilită:

a) sub forma unui procent din subvenția prețului de cumpărare plătit pentru fiecare unitate cantitativă vândută la un preț de cumpărare subvenționat;

b) pe baza diferenței dintre suma totală a subvențiilor la prețul de cumpărare plătite pentru unul sau pentru mai multe produse pe durata de validitate a contractului și valoarea limită stabilită în convenția menționată;

[...]

e) pe baza diferenței dintre concentrațiile efectiv prescrise și concentrația de referință reținută în convenție în temeiul raportului cost/eficacitate, în conformitate cu rezumatul caracteristicilor medicamentului avut în vedere.

(6) În cazul unui preparat, dispozițiile alineatului (5) se pot aplica cumulativ.”

12 Potrivit articolului 28 alineatul (1) din Gyftv:

„Pentru subvenționarea medicamentelor admise pe lista medicamentelor subvenționate de securitatea socială, organismul de asigurări [de sănătate de stat] poate utiliza următoarele instrumente de subvenționare:

[...]

c) convenția de finanțare;

[...]”

13 Articolul 30/A din kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (Legea nr. LXXXIII din 1997 privind serviciile din sistemul obligatoriu de asigurări de sănătate) prevedea:

„Organismul de asigurări de sănătate [de stat] poate încheia o convenție cu titularul unei autorizații de introducere pe piață, astfel cum este prevăzut la articolul 36 alineatul (1) din [Gyftv], precum și cu furnizorii de dispozitive sau de îngrijiri medicale cu privire la preț, la cantitate și la cerințele de calitate a produselor și a îngrijirilor susceptibile să fie comercializate la un preț de cumpărare subvenționat, precum și cu privire la alte aspecte pe care părțile le consideră importante.”

14 Articolul 11 alineatul (1) din 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 [Decretul/regulament nr. 32/2004. (IV. 26.) al Ministerului Sănătății, Afacerilor Sociale și Familiei referitor la modalitățile de admitere a medicamentelor înregistrate și a preparatelor medicale destinate unor nevoi specifice pe lista produselor subvenționate de securitatea socială, precum și la modificarea admiterii sau a subvenționării] prevede:

„În cazul convențiilor de finanțare prevăzute la articolul 26 din Gyftv, volumul subvenționării se determină în funcție de numărul pacienților care au vocația de a primi un tratament, ținând seama de prevalența și de incidența patologiei vizate, conform propunerii unui colegiu de profesioniști din domeniul sănătății.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Boehringer Ingelheim este filiala maghiară a unei întreprinderi farmaceutice. Activitatea sa principală constă în comercializarea de medicamente subvenționate către distribuitori angro, care le vând farmaciilor, care, la rândul lor, le distribuie ulterior pacienților.

16 În Ungaria, comercializarea cu amănuntul a medicamentelor se efectuează, cu excepția spitalelor, prin intermediul farmaciilor. Farmaciile se aprovizionează de la distribuitori angro, iar distribuitorii angro de la societăți de distribuție a produselor farmaceutice precum Boehringer Ingelheim.

17 Medicamentele pot fi subvenționate de NEAK, care aplică în acest caz un sistem de „subvenționare a prețului de cumpărare”. În temeiul acestui sistem, NEAK acordă o subvenție la prețul de cumpărare a medicamentelor eliberate pe bază de rețetă și finanțate de securitatea socială în cadrul tratamentelor ambulatorii. Plata prețului medicamentului subvenționat se repartizează ulterior între NEAK și pacient. Pacientul achită farmaciei un quantum numit „suma

r?mas? de pl?tit”, care corespunde diferen?ei dintre pre?ul medicamentului ?i cuantumul subven?iei acordate de NEAK. NEAK ramburseaz? *a posteriori* farmaciei cuantumul subven?iei în discu?ie. Pre?ul medicamentelor perceput de farmacia, care constituie baza de impozitare în scopuri de TVA, are, a?adar, dou? componente: pe de o parte, subven?ia din partea NEAK ?i, pe de alt? parte, „suma r?mas? de pl?tit” achitat? de pacient. Farmacia trebuie, a?adar, s? pl?teasc? TVA atât pentru cuantumul achitat de pacient, cât ?i pentru suma pl?tit? de NEAK.

18 NEAK decide dac? este necesar s? se înscrie un medicament în lista medicamentelor subven?ionate, în urma unei examin?ri care ia în considerare diverse aspecte precum politica de s?n?tate public?, aspectele farmaceutice ?i raportul cost?eficacitate, ?i stabile?te ulterior cuantumul subven?iei în func?ie de pre?ul stabilit de distribuitor, ?i anume Boehringer Ingelheim în cauza principal?.

19 Pentru ca medicamentele pe care le distribuie pe pia?a maghiar? s? r?mân? subven?ionate, Boehringer Ingelheim a încheiat cu NEAK „conven?ii de finan?are” pentru perioada cuprins? între 1 octombrie 2013 ?i 31 decembrie 2017. În temeiul acestor conven?ii, Boehringer Ingelheim se angaja s? pl?teasc? NEAK, pentru cantitatea de medicamente pe care le comercializa, contribu?ii într-un quantum definit în conven?ii, prelevate asupra cifrei de afaceri care provine din vânzarea acestor medicamente. Mai precis, cuantumul contribu?iilor era stabilit sub form? de procent din cuantumul brut al subven?iei NEAK, pe baza unit??ilor de ambalare (cutii) comercializate la un pre? subven?ionat (contribu?ii potrivit sistemului cuantumului calculat pe cutie), sau, în anumite conven?ii, era stabilit la 100 % în cazul în care valoarea limit? a subven?ion?rii de c?tre NEAK era dep??it? pentru produsul în discu?ie (contribu?ii întemeiate pe o valoare limit?).

20 Încheierea acestor conven?ii nu constituie o obliga?ie legal?, îns? ea confer? Boehringer Ingelheim garan?ia c? medicamentele pe care le comercializeaz? vor fi subven?ionate de NEAK. Aceste conven?ii permit de asemenea NEAK s? asigure un acces continuu la terapii noi ?i moderne subven?ionate, garantând în acela?i timp men?inerea echilibrului bugetar.

21 NEAK nu a întocmit nicio factur? privind contribu?iile pl?tite de Boehringer Ingelheim. Cu toate acestea, exist? un anumit num?r de documente care permit verificarea *a posteriori* a realit??ii pl??ilor efectuate de Boehringer Ingelheim c?tre NEAK în temeiul acestor conven?ii.

22 La 13 noiembrie 2018, Boehringer Ingelheim a depus la autorit??ile fiscale maghiare o declara?ie rectificativ? la TVA pentru perioada cuprins? între 1 octombrie 2013 ?i 31 decembrie 2017, în temeiul articolului 195 din Legea nr. CL din 2017 privind Codul de procedur? fiscal?. În temeiul posibilit??ii sale de rectificare, Boehringer Ingelheim, prevalându?se de pl??ile efectuate c?tre NEAK pe baza conven?iilor de finan?are, a redus cu 354 687 000 de forin?i maghiari (HUF) (aproximativ 1 milion de euro) cuantumul TVA?ului care trebuia achitat pentru perioada men?ionat?.

23 Autoritatea fiscal? maghiar? de prim grad a respins declara?ia rectificativ? a Boehringer Ingelheim ?i a refuzat, a?adar, reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de TVA.

24 Boehringer Ingelheim a formulat o contesta?ie administrativ? împotriva acestei decizii la Direc?ia de solu?ionare a contesta?iilor. Aceasta a confirmat decizia de prim? instan??.

25 Direc?ia de solu?ionare a contesta?iilor a considerat c? pl??ile efectuate de Boehringer Ingelheim în favoarea NEAK nu îndeplineau condi?iile de reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA prev?zute la articolul 77 alineatul (4) din Legea privind TVA?ul. Astfel, potrivit Direc?iei de solu?ionare a contesta?iilor, pe de o parte, pl??ile efectuate de Boehringer Ingelheim nu pot fi considerate o rambursare *a posteriori* acordat? „în scop promo?ional”, întrucât articolul 17

alineatul (4) din Gyftv interzice promo?ia comercial? a medicamentelor admise pe lista produselor subven?ionate de securitatea social?. Pe de alt? parte, aceste pl?i nu au fost acordate de Boehringer Ingelheim „conform condi?iilor specificate în politica sa comercial?”, deoarece quantumul contribu?iilor datorate în temeiul conven?iilor nu era stabilit de întreprinderea farmaceutic?, ci, conform unui decret?regulament, de un colegiu de profesioni?ti din domeniul s?n?t?ii.

26 Direc?ia de solu?ionare a contesta?iilor a ar?tat, în plus, c? articolul 77 din Legea privind TVA?ul acoper? toate ipotezele de reducere a bazei de impozitare preconizate la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA ?i c? nu se poate stabili o înc?lcare a dreptului Uniunii, întrucât transpunerea dispozi?iilor acestei directive în ordinea juridic? na?ional? nu impune ca dispozi?iile dreptului na?ional s? preia textual termenii directivei men?ionate. Directiva TVA ar defini numai obiectivele normative ?i ar l?sa legiuitorului na?ional sarcina de a alege modul în care inten?ioneaz? s? le ating?. Direc?ia de solu?ionare a contesta?iilor a subliniat de asemenea c? Hot?rârea din 20 decembrie 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), prin intermediul c?reia Curtea a interpretat articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nu este aplicabil? în prezenta cauz?, întrucât acea hot?râre se întemeia pe o situa?ie de fapt diferit? de cea pe care se întemeiaz? prezenta cauz?.

27 Boehringer Ingelheim a introdus la instan?a de trimitere o ac?iune în contencios împotriva deciziei autorit??ii fiscale maghiare. Aceasta arat? în esen?? c?, în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, suma pe care a pl?tit?o c?tre NEAK, care este prelevat? din cifra sa de afaceri, determin? reducerea bazei de impozitare în scopuri de TVA, astfel încât are dreptul la rambursarea TVA?ului.

28 În primul rând, instan?a de trimitere ridic? problema aplicabilit??ii, în cadrul litigiului principal, a Hot?rârii din 20 decembrie 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), prin care Curtea a apreciat c? remizele acordate de o întreprindere farmaceutic? caselor private de asigur?ri de s?n?tate germane determin? o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA a acestei întreprinderi atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor distribuitori angro unor farmacii care le elibereaz? unor persoane acoperite de o asigurare de s?n?tate privat?, care ramburseaz? asigura?ilor s?i pre?ul de cump?rare a produselor farmaceutice.

29 În aceast? privin??, instan?a de trimitere arat? c? sistemul de subven?ionare maghiar prezint? similitudini cu sistemul de subven?ionare a asigur?rilor private de s?n?tate germane, cu diferen?a c?, în Ungaria, contribu?iile nu sunt pl?tite c?tre NEAK, în calitate de organism de asigur?ri de s?n?tate de stat, în temeiul unei norme de drept cu caracter obligatoriu, ci pe baza unei conven?ii de drept privat a c?rei încheiere este facultativ? pentru p?r?i. Totu?i, în cazul în care se semneaz? aceast? conven?ie, ea ar produce aceea?i consecin?? ca reglementarea în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 20 decembrie 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), ?i anume c? Boehringer Ingelheim nu a putut dispune decât de o sum? care corespunde pre?ului de vânzare a produselor sale c?tre farmacii, diminuat cu remiza men?ionat?.

30 Instan?a de trimitere consider? astfel, întemeindu?se pe punctele 41-43 din Hot?rârea din 20 decembrie 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C?462/16, EU:C:2017:1006), c?, în prezenta cauz?, NEAK trebuie s? fie considerat? consumatorul final al unei livr?ri efectuate de Boehringer Ingelheim, astfel încât quantumul perceput de administra?ia fiscal? nu poate fi superior celui pl?tit de consumatorul final. Astfel, întrucât o parte din pre?ul produselor nu a fost perceput? de persoana impozabil?, ?i anume Boehringer Ingelheim, ca urmare a contribu?iei pl?tite de aceasta din urm? c?tre NEAK, pre?ul produselor respective ar fi fost redus dup? livrare, în sensul

articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. În aceste condiții, Boehringer Ingelheim nu ar fi putut să dispună în mod liber de totalitatea prețului primit la prima vânzare a produselor sale către farmacii sau distribuitori angro.

31 Instanța de trimitere arată însă că Curtea nu s-a pronunțat încă cu privire la aspectul dacă reducerea bazei de impozitare poate fi efectuată și în cazul în care acordarea remizei nu este obligatorie în temeiul unei norme de drept național, ci are loc, precum în cadrul litigiului principal, în mod voluntar.

32 În plus, această instanță subliniază că reglementarea maghiară are drept consecință privarea tuturor întreprinderilor farmaceutice care au încheiat convenții de finanțare precum cele în discuție în litigiul principal de posibilitatea de a reduce *a posteriori* baza de impozitare în scopuri de TVA, în ceea ce privește cuantumul plătit către NEAK. Din cuprinsul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA ar reieși că baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre. Or, Curtea nu ar fi precizat încă limita care nu trebuie depășită pentru ca aceste condiții să nu constituie o restrângere disproporționată a obiectivului reglementării dreptului Uniunii.

33 În al doilea rând, instanța de trimitere amintește că reglementarea maghiară supune reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de TVA condiției de a prezenta o copie a facturii pe numele persoanei care are dreptul la rambursare, care să ateste efectuarea operațiunii ce dă dreptul la rambursare și din care să rezulte în mod clar că operațiunea avută în vedere este o operațiune impozabilă efectuată pe teritoriul național, și un document justificativ aferent viramentului bancar sau plății în numerar.

34 Or, instanța de trimitere arată că, în prezenta cauză, NEAK nu a întocmit nicio factură pe numele Boehringer Ingelheim, care nu dispune decât de cererea de plată pe care i-a adresat-o NEAK și de un document justificativ bancar care atestă viramentul sumei corespunzătoare. Ea arată însă că NEAK calculează cuantumul contribuției care figurează în cererea de plată potrivit metodei definite în convenții, pe baza numărului de medicamente vândute în perioada avută în vedere. Astfel, chiar în lipsa oricărei facturi, ar exista documente care să facă în mod adecvat proba operațiunii, întrucât datele din convenții și cifrele privind vânzările medicamentelor sunt accesibile public, iar contabilizarea subvențiilor se întemeiază pe registre publice și oficiale. Instanța de trimitere subliniază de asemenea că NEAK este un organism de asigurări de sănătate de stat și că, în consecință, se poate prezuma că datele pe care le comunică în cererea sa de plată sunt conforme cu realitatea.

35 Instanța de trimitere consideră că, deși articolul 273 din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, asemenea obligații trebuie să fie proporționale cu obiectivul urmărit. Or, în litigiul principal, riscul de evaziune nu ar fi fost în discuție, autoritatea fiscală maghiară neinvocându-l de altfel, iar colectarea în mod corect a TVA-ului ar fi putut fi garantată, în ceea ce o privește, chiar și în lipsa unei facturi, datorită existenței altor documente care permit verificarea *a posteriori* a realității convențiilor de finanțare și a plăților efectuate.

36 Cu toate acestea, Curtea nu s-ar fi pronunțat încă cu privire la condițiile de formă necesare pentru a putea obține o reducere *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de TVA și la documentele care trebuie prezentate în acest scop.

37 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (fost? Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Curtea din Budapesta?Capital?, fost? Tribunalul Administrativ ?i pentru Litigii de Munc? din Budapesta?Capital?, Ungaria) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o întreprindere farmaceutic? ce transfer?, în baza unei conven?ii a c?rei încheiere nu este obligatorie, c?tre organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânz?rile de produse farmaceutice ?i care, în consecin??, nu p?streaz? în totalitate contrapartida acestor produse nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare doar pentru c? pl??ile nu sunt efectuate în modul de plat? prestabilit în politica sa comercial? ?i nici în scopuri în principal promo?ionale?

2) În cazul unui r?spuns afirmativ la prima întrebare, articolul 273 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, potrivit c?reia, pentru a reduce *a posteriori* baza de impozitare, este necesar? o factur? întocmit? în numele titularului dreptului la rambursare care s? ateste efectuarea opera?iunii ce d? dreptul la o astfel de rambursare în cazul în care exist? alte documente care fac în mod adecvat proba opera?iunii ce permite reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare, această opera?iune se întemeiaz? par?ial pe date publice ?i oficiale care pot fi verificate *a posteriori* ?i permite s? se asigure colectarea în mod corect a TVA?ului?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

38 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale care prevede c? o întreprindere farmaceutic? nu poate deduce din baza sa de impozitare în scopuri de TVA partea din cifra sa de afaceri care provine din vânzarea de medicamente subven?ionate de organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat pe care o transfer? acestui organism, în temeiul unui contract încheiat între acesta din urm? ?i întreprinderea respectiv?, pentru motivul c? sumele pl?tite în acest temei nu au fost determinate pe baza unor modalit??i stabilite în prealabil de întreprinderea men?ionat? în cadrul politicii sale comerciale, iar pl??ile respective nu au fost efectuate în scop promo?ional.

39 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, c? principiul de baz? al sistemului TVA?ului se întemeiaz? pe faptul c? TVA?ul urm?re?te s? se aplice numai consumatorului final ?i s? fie perfect neutru fa?? de persoanele impozabile care intervin în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie anterior etapei impunerii finale, indiferent de num?rul de tranzac?ii intervenite (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 mai 2012, Lebara, C?520/10, EU:C:2012:264, punctul 25).

40 În temeiul articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare include, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, toate elementele ce reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la cump?r?tor, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii.

41 Din articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, care vizeaz? cazurile de anulare, de refuz, de neplat? total? sau par?ial? sau de reducere a pre?ului dup? livrare, rezult? c? statele membre sunt obligate s? reduc? baza de impozitare ?i, prin urmare, cuantumul TVA?ului datorat de persoana

impozabil? de fiecare dat? când, dup? încheierea unei tranzac?ii, o parte sau totalitatea contrapartidei nu este perceput? de persoana impozabil?. Acest? dispozi?ie constituie expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit c?ruia baza de impozitare este constituit? din contrapartida primit? efectiv ?i al c?rui corolar const? în faptul c? administra?ia fiscal? nu poate percepe cu titlu de TVA un quantum superior celui pe care l?a perceput persoana impozabil? [Hot?rârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducerea bazei de impozitare), C?335/19, EU:C:2020:829, punctul 21 ?i jurispruden?a citat?].

42 Curtea a statuat, la punctul 46 din Hot?rârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), c? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? remiza acordat? în temeiul unei legi na?ionale de o întreprindere farmaceutic? unei întreprinderi de asigur?ri private de s?n?tate conduce, în sensul articolului men?ionat, la o reducere a bazei de impozitare în favoarea acestei întreprinderi farmaceutice atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor distribuitori angro unor farmacii care le elibereaz? unor persoane acoperite de o asigurare de s?n?tate privat?, care ramburseaz? asigura?ilor s?i pre?ul de cump?rare a produselor farmaceutice.

43 În spe??, Boehringer Ingelheim vinde pe pia?a maghiar? medicamente subven?ionate de organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat, prin intermediul unor distribuitori angro, farmaciilor care le revând unor persoane acoperite de asigurarea respectiv? în schimbul pl??ii de c?tre acestea a diferen?ei dintre pre?ul medicamentului ?i quantumul subven?iei achitate direct farmaciilor de organismul na?ional de asigur?ri de s?n?tate. În temeiul unor conven?ii de drept privat încheiate cu organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat, Boehringer Ingelheim transfer? acestui organism, pentru medicamentele subven?ionate pe care le comercializeaz?, contribu?ii într-un quantum definit în aceste conven?ii, prelevate din veniturile din vânzarea acestor medicamente.

44 Astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere, prin încheierea acestor conven?ii, Boehringer Ingelheim renun?? la o frac?iune din contrapartida pl?tit? de distribuitorul angro. A?adar, nu ar fi conform Directivei TVA ca baza de evaluare în temeiul c?reia se calculeaz? TVA?ul pe care îl datoreaz? întreprinderea farmaceutic?, în calitate de persoan? impozabil?, s? fie mai mare decât suma pe care a primit-o la final. Dacă aceasta ar fi situa?ia, principiul neutralit??ii TVA?ului fa?? de persoanele impozabile, printre care se num?r? ?i întreprinderea farmaceutic?, nu ar fi respectat (Hot?rârea din 20 octombrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punctul 35).

45 Trebuie ad?ugat c? faptul c?, în cauza principal?, beneficiarul direct al livr?rilor medicamentelor în cauz? nu este organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat care ramburseaz? *a posteriori* farmaciei quantumul subven?iei, ci asigura?ii în?i?i care achit? farmaciei suma r?mas? de pl?tit nu este de natur? s? întrerup? leg?tura direct? care exist? între livrarea de bunuri efectuat? ?i contrapartida ob?inut? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punctul 40).

46 Astfel, întrucât farmacia trebuie s? pl?teasc? TVA pentru quantumul achitat de pacient, dar ?i pentru quantumul care îi este pl?tit de organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat pentru medicamentele subven?ionate, trebuie s? se considere c? acesta din urm? intervine în calitate de consumator final al unei livr?ri efectuate de o întreprindere farmaceutic? impozabil? în scopuri de TVA, astfel încât quantumul încasat de administra?ia fiscal? nu poate fi superior celui pl?tit de consumatorul final (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punctul 41).

47 Întrucât o parte din contrapartida ob?inut? ca urmare a vânz?rii medicamentelor de c?tre întreprinderea farmaceutic? nu a fost perceput? de aceasta din cauza contribu?iei pe care o

pl?te?te organismului de asigur?ri de s?n?tate de stat, care transfer? farmaciilor o parte din pre?ul medicamentelor respective, trebuie s? se considere c? pre?ul acestora din urm? a fost redus dup? livrare, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

48 Aceast? interpretare nu este repus? în discu?ie de împrejurarea, men?ionat? de instan?a de trimitere, potrivit c?reia, contrar faptelor în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), contribu?iile pl?tite de Boehringer Ingelheim organismului de asigur?ri de s?n?tate de stat sunt datorate nu în temeiul unei obliga?ii legale, ci în temeiul unor conven?ii încheiate între ea ?i acest organism.

49 Astfel, nici din modul de redactare a articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, nici din Hot?rârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), nu rezult? c? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA ar trebui interpretat în sensul c? domeniul s?u de aplicare este limitat la reducerile de pre? rezultate din obliga?ii legale.

50 Interpretarea men?ionat? nu este infirmat? nici de argumenta?ia guvernului maghiar potrivit c?reia, în esen??, nu poate fi vorba despre o „reducere de pre?” în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, întrucât nu exist? o leg?tur? direct? între contrapartida perceput? de Boehringer Ingelheim ?i contribu?iile pl?tite de aceasta organismului de asigur?ri de s?n?tate de stat. Guvernul maghiar apreciaz? în aceast? privin?? c? contribu?iile întemeiate pe o valoare limit? nu pot fi considerate o „reducere de pre?”, în sensul acestei dispozi?ii, având în vedere c? ele sunt ajustate nu la contrapartida medicamentelor livrate în lan?ul de opera?iuni, ci, pentru o perioad? determinat?, la valoarea limit? a cuantumului subven?iei acordate de organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat ?i c? sunt de natur? public?.

51 În aceast? privin??, trebuie s? se arate c?, în temeiul jurispruden?ei citate la punctul 41 de mai sus, este necesar numai ca persoana impozabil? s? nu fi primit în tot sau în parte contrapartida produselor sale. Or, în spe??, Boehringer Ingelheim a dispus nu de totalitatea contrapartidei medicamentelor vândute, ci numai de o parte din cuantumul final pl?tit de distribuitorii angro c?rora le?a vândut medicamentele dup? deducerea sumelor pl?tite organismului de asigur?ri de s?n?tate de stat.

52 Pe de alt? parte, în cazul în care pre?ul este redus dup? livrare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede c? baza de impozitare se reduce, în consecin??, în condi?iile stabilite de statele membre.

53 De?i aceast? dispozi?ie las? statelor membre o anumit? marj? de apreciere atunci când instituie m?surile care permit stabilirea cuantumului reducerii, acestea din urm? au totu?i obliga?ia s? admit? reducerea bazei de impozitare în cazurile prev?zute de dispozi?ia men?ionat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 iunie 2020, SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

54 Or, din decizia de trimitere reiese c? condi?iile reducerii *a posteriori* a bazei de impozitare prev?zute de legisla?ia na?ional?, în temeiul c?rora pl??ile care dau dreptul la o asemenea reducere trebuie determinate pe baza modalit??ilor stabilite în prealabil de aceast? întreprindere în cadrul politicii sale comerciale ?i trebuie efectuate în scop promo?ional, ar avea drept consecin?? privarea tuturor întreprinderilor farmaceutice care au încheiat conven?ii de finan?are cu organismul de asigur?ri de s?n?tate de stat de posibilitatea de a reduce *a posteriori* baza lor de impozitare în scopuri de TVA, în temeiul contribu?iilor pl?tite acestui organism, de?i a existat efectiv a reducere de pre? dup? livrare, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. A?adar, condi?iile men?ionate nu pot fi considerate ca încadrându?se în marja de apreciere de care dispun statele membre în temeiul acestei dispozi?ii.

55 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la prima întrebare c? articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglementări naționale care prevede c? o întreprindere farmaceutică nu poate deduce din baza sa de impozitare în scopuri de TVA partea din cifra sa de afaceri care provine din vânzarea de medicamente subvenționate de organismul de asigurări de sănătate de stat pe care o transferă acestui organism, în temeiul unui contract încheiat între acesta din urmă și întreprinderea respectivă, pentru motivul c? sumele plătite în acest temei nu au fost determinate pe baza modalităților stabilite în prealabil de întreprinderea menționată în cadrul politicii sale comerciale, iar plățile respective nu au fost efectuate în scop promoțional.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglementări naționale care supune reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de TVA condiției ca persoana impozabilă care are dreptul la rambursare să dispună de o factură pe numele său care să ateste efectuarea tranzacției ce dă naștere rambursării menționate chiar și atunci când o asemenea factură nu a fost emisă, iar efectuarea acestei tranzacții poate fi dovedită prin alte mijloace.

57 Astfel cum s-a amintit la punctul 52 din prezenta hotărâre, în cazul în care prețul este redus după livrare, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede c? baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

58 În temeiul articolului 273 din această directivă, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, cu condiția în special ca această opțiune să nu fie considerată drept bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din directiva menționată.

59 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, dispozițiile menționate le conferă acestora din urmă o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale pentru a efectua o reducere a bazei de impozitare (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 35 și jurisprudența citată).

60 Cu toate acestea, măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul Directivei TVA nu pot în principiu să deroge de la respectarea normelor referitoare la baza de impozitare în scopuri de TVA decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot, prin urmare, să fie utilizate în așa fel încât să repună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația Uniunii în materie (Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 28).

61 În consecință, se impune ca formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile pentru a exercita, în fața autorităților fiscale, dreptul de a efectua o reducere a bazei de impozitare în scopuri de TVA să fie limitate la cele care permit să se justifice c?, ulterior încheierii tranzacției, o parte sau totalitatea contrapartidei nu va fi în cele din urmă percepută. În această privință, revine instanțelor naționale sarcina de a verifica faptul c? această situație se regăsește în cazul formalităților impuse de statul membru în cauză (Hotărârea din 11 iunie 2020, SCT,

C-146/19, EU:C:2020:464, punctul 37 și jurisprudența citată).

62 În speță, o cerință precum cea în discuție în litigiul principal, care supune reducerea în consecință a bazei de impozitare, în cazul reducerii prețului după livrare, condiției ca persoana impozabilă să dețină o copie a facturii pe numele său care să ateste efectuarea operațiunii ce dă dreptul la rambursare este în principiu susceptibilă să contribuie atât la asigurarea colectării în mod corect a TVA-ului și la evitarea evaziunii, cât și la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale și urmărește astfel obiectivele legitime prevăzute la articolul 273 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctele 32 și 33).

63 Cu toate acestea, deoarece deținerea unei facturi este, în dreptul național, o condiție *sine qua non* pentru a obține o reducere a bazei de impozitare, neutralitatea TVA-ului este afectată atunci când este imposibil sau excesiv de dificil pentru persoana impozabilă să obțină o asemenea factură (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 38).

64 Din decizia de trimitere reiese că Boehringer Ingelheim nu dispune de facturi privind plățile pe care le-a efectuat în beneficiul organismului de asigurări de sănătate de stat, întrucât acesta din urmă nu a emis decât cereri de plată.

65 Într-o asemenea ipoteză, principiile neutralității TVA-ului și proporționalității impun ca statul membru în cauză să permită persoanei impozabile să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, că operațiunea care dă dreptul la reducerea bazei de impozitare a fost efectiv realizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 ianuarie 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punctul 40). Acest lucru este valabil cu atât mai mult atunci când, precum în speță, tranzacția în cauză a avut loc în raport cu o entitate de stat.

66 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care supune reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de TVA condiției ca persoana impozabilă care are dreptul la rambursare să dispună de o factură pe numele său care să ateste efectuarea tranzacției ce dă naștere rambursării menționate, chiar și atunci când o asemenea factură nu a fost emisă, iar efectuarea acestei tranzacții poate fi dovedită prin alte mijloace.

Cu privire la cheltuielile de judecată

67 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

1) **Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o întreprindere farmaceutică nu poate deduce din baza sa de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată partea din cifra sa de afaceri care provine din vânzarea de medicamente subvenționate de organismul de asigurări de sănătate de stat pe care o transferă acestui organism, în temeiul unui contract încheiat între acesta din urmă și întreprinderea respectivă, pentru motivul că sumele plătite în acest temei nu au fost determinate pe baza modalităților stabilite în prealabil de întreprinderea menționată în cadrul politicii sale comerciale, iar plățile respective nu au**

fost efectuate în scop promoțional.

2) Articolul 90 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care supune reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată condiției ca persoana impozabilă care are dreptul la rambursare să dispună de o factură pe numele său care să ateste efectuarea tranzacției ce dă naștere rambursării menționate, chiar și atunci când o asemenea factură nu a fost emisă, iar efectuarea acestei tranzacții poate fi dovedită prin alte mijloace.

Semnături

* Limba de procedură: maghiara.