



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Т. САРЕТА

представено на 6 юни 2024 година¹

Дело C-248/23

Novo Nordisk AS

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване от Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд, Унгария))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90, параграф 1 — Намаляване на данъчната основа — Национално данъчно законодателство, което изключва от намаляването на данъчната основа вноските, платени от фармацевтично предприятие към обществената здравноосигурителна каса по силата на законово задължение — Намаление на цената“

I. Въведение

1. „О, спаси ме, спаси ме, спаси ме от тази хватка“² [свободен превод].
2. Действително това дело е за данъци, и по-точно за данъка върху добавената стойност (ДДС). То е висящо пред Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд), който иска от Съда да тълкува член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС³, позволяващ намаляване на данъчната основа, когато цената е намалена след извършването на доставката.
3. Спорът възниква между Novo Nordisk AS (наричано по-нататък „Novo Nordisk“), фармацевтично предприятие, доставящо лекарствени продукти на унгарския пазар, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „Дирекция „Жалби“), която е отхвърлила искането на Novo Nordisk за последващо намаление на размера на ДДС, платен за доставката на субсидирани лекарствени продукти.
4. Съдът трябва да даде тълкуване дали определени плащания, наложени от унгарското законодателство и изчислени въз основа на цената на субсидираните лекарствени продукти, трябва да се третират като намаление на цената, или като данък. Ако става

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² The Kinks, Sunny Afternoon, 1966, Pye Records.

³ Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2009/162/ЕС на Съвета от 22 декември 2009 година (ОВ L 10, 2010 г., стр. 14) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

въпрос за намаление на цената, данъчната основа следва да бъде намалена на основание член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. Ако обаче това плащане трябва да се определи като данък, Novo Nordisk няма право на намаление на данъчната основа за целите на ДДС.

II. Контекстът на спора в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

5. В Унгария търговията на дребно с лекарствени продукти се извършва чрез аптеките. Аптеките се снабдяват от дистрибуторите на едро, а дистрибуторите на едро — от дружества за търговия с фармацевтични продукти.

6. Лекарствените продукти могат да бъдат субсидирани от Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Национална здравноосигурителна каса, Унгария; наричана по-нататък „НЕАК“), която в такива случаи прилага т.нар. система на „субсидиране на покупната цена“. Съгласно тази система, по отношение на извънболничната медицинска помощ НЕАК субсидира покупната цена на продаваните с рецепта лекарствени продукти, които се поемат от социалноосигурителната система. Цената на субсидирания лекарствен продукт след това се разпределя между НЕАК и пациента. Пациентът плаща на аптеката т.нар. „субсидирана цена“, равна на разликата между цената на лекарствения продукт и размера на преведената от НЕАК субсидия. НЕАК впоследствие възстановява на аптеката размера на субсидията. Следователно цената на лекарствените продукти, която получават аптеките и която представлява данъчната основа за целите на ДДС, има два компонента: от една страна, субсидията от НЕАК и от друга, „субсидираната цена“, платена от пациента. Ето защо аптеката трябва да плати ДДС както върху платената от пациента сума, така и върху платената от НЕАК сума.

7. Жалбоподателят в главното производство Novo Nordisk е дружество, регистрирано в Дания, което се занимава с производство и разпространение на лекарствени продукти в Унгария.

8. Novo Nordisk заедно с Novo Nordisk Hungária Kft. са част от група от предприятия, която, от собствено име и за сметка на Novo Nordisk, е сключила с НЕАК договори относно портфолиото от субсидирани продукти, както и за поемане на разходи (наричани по-нататък „договорите за поемане на разходи“). Съгласно тези договори Novo Nordisk е поело задължението да плаща на НЕАК сума, зависеща от количеството на продажбите на субсидираните от социалноосигурителната система лекарствени продукти (наричана по-нататък „задължителната вноска по договорите за поемане на разходи“), като за целта е използвало част от приходите, получени от продажбата на тези лекарствени продукти.

9. В допълнение към договорите за поемане на разходи, на основание член 36, параграф 1 и член 40/A, параграф 1 от A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCIII. törvény (Закон № ХСVІІІ от 2006 г. за приемане на общи разпоредби относно надеждната и икономически рентабилна доставка на лекарствени продукти и медицински консумативи и относно разпространението на лекарствени продукти, наричан по-нататък „Законът за разпространението на лекарствени продукти“), Novo Nordisk е задължено да извърши допълнителни плащания в размер на 20 % и на 10 % „върху част от

субсидията от социалноосигурителната система“ за финансираните с публични средства лекарствени продукти, продавани от това дружество чрез аптеки (наричани по-нататък „задължителната вноска ex lege“).

10. В акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция обяснява, че със заплащането на задължителната вноска ex lege след продажбата на продуктите, Novo Nordisk се отказва от част от насрещната престация, която получава от дистрибутора на едро, с други думи — от част от реализирания оборот. Прилагането (или не) на задължителната вноска ex lege и нейният общ размер зависят от броя продадени субсидирани лекарствени продукти и от размера на субсидията от социалноосигурителната система. По-специално, съгласно член 36, параграф 1 от Закона за разпространението на лекарствени продукти размерът, който следва да се плати във връзка със задължителната вноска ex lege, се определя „въз основа на данните от продажбите съгласно медицинските предписания за съответния месец, пропорционално на производствената цена“.

11. На 16 юли 2021 г. Novo Nordisk подава пред първоинстанционния данъчен орган коригираща данъчна декларация за данъчния период, обхващащ месец януари 2016 г., на основание член 195 от Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс; наричан по-нататък „Данъчнопроцесуалният кодекс“). С тази коригираща декларация Novo Nordisk намалява с 7 832 000 унгарски форинта (HUF) (приблизително 20 353,47 евро) размера на дължимия за посочения период ДАС, като се позовава на извършените плащания както по договорите за поемане на разходи, сключени с NEAK, така и на основание член 36, параграф 1 и член 40/A, параграф 1 от Закона за разпространението на лекарствени продукти.

12. Първоинстанционният данъчен орган отхвърля коригиращата декларация на жалбоподателя и отказва да намали данъчната основа. След жалба на Novo Nordisk, в която се споменава решение Boehringer Hungary⁴, Дирекция „Жалби“ допуска намаляването на данъчната основа по отношение на сумите, внесени като задължителна вноска по договорите за поемане на разходи.

13. Дирекция „Жалби“ обаче отхвърля намаляването на данъчната основа по отношение на задължителната вноска ex lege. Тя посочва, че става въпрос за задължителна по силата на закона вноска, която не представлява намаляване на цената, а специален данък. Според нея задължителната вноска ex lege не произтича от договорите за поемане на разходи, а пряко от закона. Тя следователно не съставлява намаляване на цената, тъй като не се предоставя от дистрибутора на фармацевтични продукти на крайните потребители и защото тези плащания принципно представляват мерки за постигане на бюджетни цели и цели, свързани със здравеопазването. Както е посочено по-горе, задължителните вноски ex lege са регламентирани в Данъчнопроцесуалния кодекс; съответните дължими суми следва да се плащат към данъчния орган и съгласно член 6, параграф 2, буква а) от този кодекс се квалифицират като данък. Ето защо ответникът в главното производство поддържа, че задължителната вноска ex lege представлява данък, дължим по силата на императивна правна норма, който не може да се счита за намаляване на цената.

⁴ Решение от 6 октомври 2021 г., Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, наричано по-нататък „решение Boehringer Hungary“)

14. При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 90, параграф 1 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска разглежданата в главното производство национална правна уредба, съгласно която фармацевтично предприятие, което извършва ex lege плащания към държавната здравноосигурителна каса в зависимост от оборота си от продажбата на фармацевтични продукти, финансирани с публични средства, няма право на последващо намаляване на данъчната основа, поради това че плащанията се извършват ex lege, че от основата на задължителната вноска може да се приспадат както платените суми по договор за поемане на разходи, така и извършените от предприятието инвестиции за проучвания и разработки в областта на здравеопазването, както и че дължимата вноска се събира от държавния данъчен орган, който веднага я прехвърля на държавната здравноосигурителна каса?“.

15. Писмени становища пред Съда представят Novo Nordisk, унгарското правителство и Европейската комисия.

16. На 19 март 2024 г. е проведено съдебно заседание, на което Novo Nordisk, унгарското правителство и Комисията представят устни становища.

III. Правна уредба

Правото на Европейския съюз

17. Член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„В случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или когато цената е намалена след извършването на доставката, основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки“.

Унгарското право

18. Член 36, параграф 1 от Закона за разпространението на лекарствени продукти гласи:

„Титулярят на разрешение за търговия на даден лекарствен продукт или в случай че същият не извършва никаква дейност по разпространение в Унгария — дистрибуторът, определен въз основа на сключено между тях и одобрено от държавния данъчен орган споразумение, както и лицето, подало искане за субсидиране от социалноосигурителната система на даден препарат, а ако това лице не разпространява този препарат — съответният дистрибутор (наричани заедно за целите на настоящата глава „титулярят на разрешението за търговия на даден лекарствен продукт“), са длъжни по отношение на лекарствените продукти и препаратите (наричани заедно за целите на настоящата глава „лекарствените продукти“), които се продават в аптеки и за които се ползва някаква форма на публично финансиране — с изключение на лекарствените продукти, посочени в член 38, параграф 1, и препаратите, посочени в нормативната уредба за храните за кърмачета и преходните храни — да плащат 20 % върху част от субсидията от социалноосигурителната система, въз основа на данните от продажбите съгласно медицинските предписания за съответния

месец, пропорционално на производствената или на импортната цена (наричани заедно по-нататък „производствената цена“) (производствена цена/потребителска цена). По отношение на препаратите, обхванати от нормативната уредба на храните за кърмачета и преходните храни, които се продават в аптеките и за които се ползва някаква форма на публично финансиране, титулярят на разрешението за търговия на даден лекарствен продукт е длъжен да плаща 10 % върху част от субсидията от социалноосигурителната система, въз основа на данните от продажбите съгласно медицинските предписания за съответния месец, пропорционално на производствената цена (производствена цена/потребителска цена). Изчисляването на размера на задължителната вноска се извършва за всеки продукт и за всеки вид субсидия. „Субсидия от социалноосигурителната система“ означава брутната субсидия, включително данък върху добавената стойност. „Потребителска цена“ означава брутната потребителска цена. „Производствена цена“ означава нетната производствена цена без включен данък върху добавената стойност“.

19. Съгласно член 40 от този закон държавният данъчен орган:

„а) превежда сумите, събрани на основание член 36, параграфи 1, 2, 4 и 4а, по бюджетната сметка на Националната здравноосигурителна каса, уредена със специална правна уредба;

б) като преводът на посочените суми се извършва незабавно след постъпване на плащането“.

20. Член 40/А от същия закон предвижда:

„1. Освен плащането, предвидено в член 36, параграф 1, титулярят на разрешение за търговия на даден лекарствен продукт или в случай че същият не извършва никаква дейност по разпространение в Унгария — дистрибуторът, определен въз основа на сключено между тях и одобрено от държавния данъчен орган споразумение, са длъжни — по отношение на лекарствените продукти, които се продават в аптеки и за които се ползва някаква форма на публично финансиране от най-малко шест години, чиято цена, взета като основа за посоченото финансиране, надвишава 1 000 HUF — да плащат 10 % върху част от субсидията от социалноосигурителната система, въз основа на данните от продажбите съгласно медицинските предписания за съответния месец, пропорционално на производствената или на импортната цена (наричани заедно по-нататък „производствената цена“) (производствена цена/потребителска цена), освен ако не съществува друг продукт, за който също се ползва публично финансиране и който е с еднакви активни вещества и начин на прием, но се разпространява под различна търговска марка от друг титуляр на разрешение за търговия. Изчисляването на размера на задължителната вноска се извършва за всеки продукт и за всеки вид субсидия.

[...]

4. Доколкото в настоящия закон не е предвидено друго, спрямо задължителната вноска, предвидена в параграф 1, се прилагат разпоредбите на Закона за данъчната администрация и Данъчнопроцесуалния кодекс.

5. Държавният данъчен орган уведомява здравноосигурителната каса за посоченото в параграф 1 одобрение на споразуменията между титулярите на разрешения за търговия и дистрибуторите в срок от 8 дни след датата на одобрението.

6. Националната здравноосигурителна каса предоставя на адресатите на задължението за плащане или публикува на интернет страницата си не по-късно от 10-о число на втория календарен месец, следващ отчетния месец, данните за субсидията и за продажбите, необходими с оглед на плащането на задължителната вноска, предвидена в параграф 1.

7. За целите на плащането на задължителната вноска по параграф 1 титулярят на разрешението за търговия на лекарствения продукт в срок до 20-о число на третия календарен месец, следващ отчетния месец, подава пред държавния данъчен орган декларация под формата на предоставен от последния формуляр и едновременно с това извършва плащането по бюджетната сметка, открита за тази *конкретна цел* от данъчния орган.

8. Националната здравноосигурителна каса, едновременно с предоставянето на посочените в параграф 6 данни, предоставя на държавния данъчен орган по електронен път необходимите данни за контрол на адресатите на задължението за плащане.

9. Държавният данъчен орган превежда сумите, събрани на основание параграф 1, по бюджетната сметка на Националната здравноосигурителна каса, уредена със специална правна уредба, като преводът на посочените суми се извършва незабавно след постъпване на плащането“.

IV. Анализ

21. Настоящият случай изисква тълкуване на Директивата за ДДС, което да позволи на запитващата юрисдикция да реши дали предвидените в националното право плащания *ex lege* представляват намаление на цената, което позволява намаляване на данъчната основа.

22. Ако данъчнозадължено лице по каквато и да е причина намали цената на доставяна от него стока или услуга, това намаление подлежи на приспадане от данъчната основа, на базата на която се изчислява ДДС. Намалението на цената може да бъде предложено в момента на доставката, в който случай е приложим член 79 от Директивата за ДДС. Цената обаче може да бъде намалена и след извършване на доставката. В този случай член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда намаляване на данъчната основа. Предмет на настоящото дело е приложимостта на тази разпоредба.

23. Тези разпоредби са израз на основен принцип на Директивата за ДДС, съгласно който данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от което следва, че данъчната администрация не може да събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице⁵.

24. Съгласно Закона за разпространението на лекарствени продукти Novo Nordisk е било длъжно да плаща на НЕАК сума, която е пряко свързана с количеството и цената на доставените продукти и чието плащане се е извършвало след доставката на тези продукти.

⁵ Вж. делата, цитирани в заключението на генерален адвокат Kokott по дело E. (ДДС — Намаляване на данъчната основа) (C-335/19, EU:C:2020:424, т. 30).

25. Представява ли такова плащане намаление на цената, в който случай данъчната основа следва да бъде намалена със сумата на това плащане на основание член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, или плащането представлява изпълнение на задължението за плащане на специален данък, в който случай не се засяга данъчната основа?

26. Според мен в настоящия случай има различни елементи, които могат да подкрепят и двата извода. Съществуващата съдебна практика, и по-специално решения *Boehringer Germany*⁶ и *Boehringer Hungary*, дава някои насоки, но не може да даде окончателен отговор за настоящия случай.

27. Ще подходя по следния начин. Първо, ще обясня защо разглежданото плащане *ex lege* може да се счита за намаление на цената (А). Второ, ще обясня защо, макар въпросното плащане да притежава повечето от елементите на специален данък, то не може да се счита за такъв в настоящия случай (Б). Поради това ще предложа на Съда да приеме в настоящия случай, че въпросното плащане *ex lege* следва да се счита за намаление на цената (В).

А. Разглежданото плащане ex lege като намаление на цената

28. От решение *Boehringer Germany* следва, че не е задължително намалението на цената да бъде доброволно, а то може да произтича от задължение, основано на законодателството, за да се характеризира като намаление на цената по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС⁷.

29. Решение *Boehringer Germany* се отнася до отстъпка от цената на лекарствените продукти, която фармацевтично предприятие е било длъжно по закон да предостави на частно здравноосигурително дружество, което възстановява разходите на пациента. Основната причина, поради която Съдът приема, че отстъпката е намаление на цената по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, е, че вследствие на прилагането на разглежданото германско законодателство фармацевтичното предприятие е получило възможност да разполага само със сума, съответстваща на цената, на която тези продукти се продават на аптеките, намалена с посочената отстъпка⁸.

30. Фактът, че осигуреното лице, а не осигурителното дружество е пряк получател на доставките, не прекъсва пряката връзка, която съществува между извършената доставка на стоки и получената насрещна престация. Всъщност според Съда въпросното частно здравноосигурително дружество трябва да се счита за краен потребител по доставка, извършена от фармацевтично предприятие, така че получената от данъчната администрация сума не може да бъде по-висока от платената от осигурителното дружество като краен потребител⁹. Престацията, която фармацевтичното предприятие наистина е получило и която представлява данъчната основа, следователно е намалена с предвидената в закона отстъпка¹⁰.

⁶ Решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006, наричано по-нататък „решение *Boehringer Germany*“).

⁷ Вж. в този смисъл решение *Boehringer Germany*, точки 42, 43 и 46.

⁸ Решение *Boehringer Germany*, точка 35.

⁹ Решение *Boehringer Germany*, точки 40 и 41.

¹⁰ Решение *Boehringer Germany*, точка 36.

31. Както е описано от запитващата юрисдикция, в настоящия случай чрез задължителната вноска *ex lege* Novo Nordisk възстановява на НЕАК, която финансира лекарствените продукти, фиксиран процент, определен предварително за всеки лекарствен продукт със субсидирана покупна цена.

32. Дори НЕАК да не е пряк получател на доставката на лекарствения продукт, то все пак може да се определи като краен потребител по същия начин, както осигурителното дружество е било краен потребител съгласно решение *Boehringer Germany*. Именно НЕАК плаща част от цената на доставените лекарствени продукти.

33. Като се има предвид, че сумата, дължима от Novo Nordisk на НЕАК съгласно унгарското законодателство, се изчислява на базата на цената на доставените лекарствени продукти, продавани с медицинско предписание, и че възстановяването се извършва на тази каса, която е и краен потребител, такова възстановяване представлява намаление на цената на доставените лекарствени продукти, предоставено след извършването на доставката по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

34. Следователно задължителна вноска *ex lege* като разглежданата в главното производство може да представлява намаление на цената, така че за целите на ДДС „данъчната основа“ на това предприятие да бъде намалена в резултат на намалението на цената, следващо от такова плащане *ex lege*.

Б. Разглежданото плащане ex lege като данък

35. Ако обаче въпросното плащане *ex lege* не е възстановяване на частта от цената, платена от НЕАК като краен потребител, а по-скоро е плащане към НЕАК (в качеството му на обществена здравноосигурителна каса) на специален данък, наложен от закона, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС няма да се прилага. В този случай няма да има причина за намаляване на данъчната основа, тъй като плащането на този данък няма да намали сумата на насрещната престация, получена от Novo Nordisk за доставката на субсидираните лекарствени продукти.

36. В решение *Boehringer Germany* отстъпката, която е трябвало да бъде предоставяна от фармацевтичното предприятие, е била в полза на частно осигурително дружество без публични функции. Следователно по дело *Boehringer Germany* е ясно, че плащането *ex lege* в този случай пряко е намалявало насрещната престация, получена за доставените продукти.

37. Напротив, според унгарското правителство НЕАК е субект на публичната власт, натоварен не само с отговорности в сферата на субсидирането на лекарствени продукти, но и с други отговорности в организацията на общественото здравеопазване. Ето защо в настоящия случай плащането, което следва момента на извършване на доставката, би могло също така да се счита за принос към частта от държавния бюджет, за която отговаря НЕАК и която може да се използва не само за облекчаване на тежестта върху пациентите при закупуването на лекарствени продукти, но и за други обществени цели, свързани с организирането на системата на общественото здравеопазване. Поради тази причина според мен изводите по дело *Boehringer Germany* не могат автоматично да се приложат в настоящия случай.

38. В решение *Boehringer Hungary* Съдът има възможност да се произнесе относно плащанията на фармацевтично предприятие към НЕАК, които също са били изчислени въз основа на цената и количествата на доставените субсидирани лекарствени продукти. Съдът приема, че такива плащания са намаление на цената. Въпреки това плащанията в този случай са се основавали на договорни отношения между НЕАК и фармацевтично предприятие, а не на закон, така че не е можело да бъдат третирани като данъци. Ясно е също, че тези плащания са били договорени именно с цел намаляване на цената на лекарствените продукти, които НЕАК е трябвало да плаща. Поради тази причина изводите на Съда по това дело, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДАС е приложим, не могат автоматично да се приложат към настоящия случай, в който плащането се основава на закон и отива към общия държавен бюджет, от който автоматично се прехвърля/пренася към частта от този бюджет, управлявана от НЕАК.

39. Следователно въпросът, който възниква, е дали разглежданата задължителна вноска *ex lege* може да се приеме за данък.

40. Унгарското правителство счита, че въпросните плащания *ex lege* са специални данъци, които нямат характер на данъци върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДАС (1), и че такива специални данъци не намаляват данъчната основа (2)¹¹.

1. Данък по смисъла на член 401 от Директивата за ДАС

41. Член 401 от Директивата за ДАС предвижда, че „[б]ез да се засягат другите разпоредби на правото на [Съюза], настоящата директива не препятства държавите членки да поддържат или въвеждат [...] всякакви данъци или такси, които не могат да се характеризират като данъци върху оборота, при условие че събирането на тези данъци, мита или такси не поражда в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

42. Следователно член 401 от Директивата за ДАС не изключва поддържането или въвеждането на данък, при условие че той не притежава някоя от основните характеристики на ДАС.

43. От съдебната практика е видно, че тези характеристики са четири на брой, а именно: общо прилагане на ДАС по отношение на сделките с предмет стоки или услуги; определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя; събиране на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това, и приспадане на сумите, платени на предходните етапи от процеса на производство и разпространение, от дължимия от данъчнозадълженото лице ДАС, така че този данък да се начислява на определен етап само върху добавената на този етап стойност и крайната тежест на посочения данък накрая да се поема от потребителя¹².

¹¹ В писменото си становище това правителство се позовава на член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДАС. В съдебното заседание то по-общо твърди, че плащането *ex lege* представлява данък, без непременно да се квалифицира като такъв по смисъла на посочената разпоредба.

¹² Вж. в този смисъл решения от 8 юни 1999 г., *Pelzl* и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, EU:C:1999:285, т. 20 и 21 и цитираната съдебна практика), от 3 октомври 2006 г., *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 21 и цитираната съдебна практика), и от 25 февруари 2021 г., *Novo Banco* (C-712/19, EU:C:2021:137, т. 48 и цитираната съдебна практика).

44. Дори разглежданото плащане да се изчислява въз основа на оборота на предприятието, няма съмнение, че сумите, дължими съгласно разглежданото в главното производство законодателство, не се събират на всеки етап от процеса на производство и разпространение, а се плащат само веднъж от фармацевтичните предприятия към НЕАК чрез данъчните органи.

45. Следователно задължителна вноска *ex lege* като разглежданата в главното производство действително не попада в обхвата на понятието за данък с характер на данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДАС.

46. Следователно задължителната вноска *ex lege*, въведена от унгарското законодателство, не е данък, който Директивата за ДАС забранява на държавите членки да въведат. Това обаче все още не дава отговор на въпроса дали тази задължителна вноска *ex lege* може да се квалифицира като данък.

2. Задължителната вноска *ex lege* като данък, който остава в данъчната основа

47. Според постоянната съдебна практика задача на Съда е да даде квалификация на данък, такса, мито или налог с оглед правото на Съюза в зависимост от обективните характеристики на данъка, без оглед на квалификацията, която му дава националното право¹³.

48. Съгласно член 78, първа алинея, буква а) от Директивата за ДАС данъчната основа за ДАС включва данъците. Съдът е обяснил, че за да попадне в обхвата на тази разпоредба, данъчното събитие за вероятния разглеждан данък трябва да съвпада с данъчното събитие за ДАС и трябва да бъдат изпълнени изискванията за квалифициране като данък, като тези критерии са кумулативни¹⁴.

49. В настоящия случай първият критерий е изпълнен: безспорно е, че доставката на лекарствени продукти е данъчното събитие за плащането *ex lege* и за ДАС.

50. Въпреки това, както подчертава Комисията, съдебната практика относно член 78 от Директивата за ДАС не дава насоки по въпроса какво квалифицира едно плащане *ex lege* като данък. Комисията предлага да се вземе предвид следното¹⁵: дали плащането е задължително и произтича от закона¹⁶, дали има предварително определена данъчна основа и данъчна ставка, идентифициране на получателя на плащането, както и какво е било намерението на националния законодател и какви са целите на самия данък.

¹³ Вж. в този смисъл решения от 13 февруари 1996 г., *Bautiaa и Société française maritime* (C-197/94 и C-252/94, EU:C:1996:47, т. 39 и цитираната съдебна практика), от 12 декември 2006 г., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, т. 107 и цитираната съдебна практика), и от 3 март 2021 г., *Promociones Oliva Park* (C-220/19, EU:C:2021:163, т. 45 и цитираната съдебна практика).

¹⁴ Вж. в този смисъл решение от 20 май 2010 г., *Комисия/Полша* (C-228/09, EU:C:2010:295, т. 30 и цитираната съдебна практика).

¹⁵ Комисията се позова на решение от 21 декември 2011 г., *Air Transport Association of America и др.* (C-366/10, EU:C:2011:864, т. 143—147). Относно целесъобразността на тези критерии вж. заключението на генерален адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело *IRCCS — Fondazione Santa Lucia* (C-189/15, EU:C:2016:287, бележка под линия 35).

¹⁶ Има твърдения, че задължителното измерение е централна, ако не и най-важната характеристика на данъка: *Suchy, G. Some propositions on tax as a legal concept.* — In: Peeters, B. *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, 49—54, р. 49. Има също така предложения данъците да се разглеждат като задължителни вноски, плащани на правителството за финансиране на публични разходи. *Barassi, M. The notion of tax and the different types of taxes.* — In: Peeters, B. *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, 59—72, р. 72.

51. В настоящия случай е ясно, че разглежданото плащане се основава на закона и е задължително. Въпреки това, дори ако тази характеристика позволява въпросното плащане да се квалифицира като данък, както обясних в точка 26 от настоящото заключение, това не пречи то да се квалифицира като намаление на цената. С други думи, не всяко плащане, основано на закона, е данък, но за да бъде данък, плащането трябва да е основано на закона и да е задължително.

52. Освен това задължителната вноска *ex lege* има предварително определена основа и ставка. Поради това тя може да се характеризира като данък. Тази основа обаче е свързана и с цената на доставяните лекарствени продукти, така че не може да се изключи и квалифицирането на това плащане като намаление на цената.

53. Идентифицирането на получателя на плащането беше предложено като друг критерий, релевантен за определянето дали дадено плащане е данък. В това отношение разглежданите плащания се извършват към централния бюджет, което е елемент в полза на разглеждането им като данък. Но също така е безспорно, че те веднага и автоматично се прехвърлят в частта от бюджета, управлявана от НЕАК. Това обстоятелство само по себе си не следва да ги лишава от данъчен характер. То може обаче да бъде и индикация, че става въпрос за плащане, което намалява цената, дължима от НЕАК като краен потребител на лекарствени продукти.

54. Изброените характеристики на разглежданото плащане *ex lege* позволяват квалифицирането му като данък, но не са решаващи, тъй като могат да доведат и до извода, че това плащане представлява намаление на цената.

55. Унгарското правителство излага два допълнителни довода в подкрепа на характеризирането на плащането *ex lege* като данък. Първо, то се позовава на практиката на Съда, съгласно която, за да се счита едно плащане за „данък“, е важно да се установи не само че съществува задължение за плащане на сума, но и че в случай на неизпълнение на това задължение компетентните държавни органи предприемат съответните действия спрямо задълженото да плати лице¹⁷. Във връзка с това в съдебното заседание унгарското правителство посочва, че спрямо производителите на фармацевтични продукти, които не изпълняват *ex lege* задължението си за плащане, могат да бъдат предприети действия като спрямо всяко друго данъчнозадължено лице¹⁸.

56. Второ, унгарското правителство обяснява, че разходите за проучвания и разработки могат да се използват за намаляване на основата на сумата, дължима като въпросното плащане *ex lege*. Данъкоплатецът би имал право да поиска това намаляване, без администрацията да има право на преценка в това отношение, и всяко данъчнозадължено лице би могло да се възползва от него при същите условия. Според запитващата юрисдикция такова намаляване на данъчната основа не би било възможно, ако разглежданото плащане *ex lege* не беше данък.

57. Дори тези два довода да подкрепят квалифицирането на разглежданото плащане като данък, те не са достатъчни. Това задължение за плащане според мен не притежава последната (но не на последно място) характеристика, която данъкът трябва да има.

¹⁷ Решение от 18 януари 2017 г., IRCCS — Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, т. 32 и цитираната съдебна практика).

¹⁸ Това, изглежда, потвърждава писменото становище на унгарското правителство, което препраща към член 36, параграф 5 и член 40/A, параграф 4 от Закона за разпространението на лекарствени продукти, където изрично се споменава *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény* (Закон XCII от 2003 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс).

58. Последната характеристика, предложена от Комисията, за да бъде едно плащане определено като данък, е намерението на държавата. Ако намерението на държавата е да събира данъци, то задължението за плащане може да се разбира като данък.

59. Често обаче е трудно да се установи намерението на законодателя. Унгарското правителство действително твърди пред Съда, че намерението е било да се въведе данък. Според мен това не е достатъчно, тъй като е необходимо също така такова законодателно намерение да бъде разбрано от данъчнозадължените лица.

60. Ето защо съм на мнение, че по-подходящ критерий би бил предвидимостта за данъчнозадълженото лице на намерението на законодателя определено плащане *ex lege* да бъде наложено като данък¹⁹.

61. В това отношение и освен ако при проверката си запитващата юрисдикция не установи друго, изглежда, че унгарското законодателство не разкрива по ясен начин възможното намерение за данъчен характер на разглежданото плащане *ex lege*.

62. Напротив, както отбелязва Комисията, релевантните разпоредби на унгарското право не споменават данъчния характер на разглежданото плащане. Те не наричат въпросното плащане данък, а по-скоро го наричат „задължение за плащане“.

63. Освен това, както посочват Novo Nordisk и Комисията, мотивите към релевантните за настоящото дело разпоредби сякаш характеризират плащането *ex lege* като отстъпка, а не като данък. Според Комисията тези мотиви предвиждат, че „най-големият купувач на лекарства е социалноосигурителната система, така че от отстъпката при продажбите на субсидирани лекарства трябва да се ползва осигурителят“.

64. Когато в съдебното заседание този въпрос е поставен на унгарското правителство, то признава, че използването на тези изрази е неудачно.

65. В това отношение следва да се припомни, че принципът на правна сигурност, който е част от общите принципи на правото на Съюза, изисква правните норми да са ясни, прецизни и предвидими по-специално когато могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията, за да могат правните субекти да установят недвусмислено какви са техните права и задължения, и да действат съобразно с тях²⁰.

66. Както поддържа генерален адвокат Sharpston, наистина е от решаващо значение данъкът да бъде определен с помощта на правнообвързващи правила, достъпни предварително за данъчнозадължените лица по начин, който е достатъчно ясен, точен и изчерпателен, за да позволи на такова лице да предвиди и определи размера на дължимия данък към определен момент въз основа на наличните и достъпни за него текстове и данни²¹.

¹⁹ Вж. в това отношение решение на Европейския съд по правата на човека (ЕСПЧ) от 9 ноември 1999 г., Šraček, s.r.o. c/y Чешка република (СЕ:ЕCHR:1999:1109JUD002644995, § 54 и цитираната съдебна практика). Вж. също Дирекция „Изследвания и документация“ на Съда на Европейския съюз, Изследователска бележка „Обхват на принципа на законоустановеност в областта на данъчното облагане, особено по отношение на данъка върху добавената стойност“, септември 2018 г., достъпна на https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf.

²⁰ Решение от 16 февруари 2023 г., DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106, т. 105 и цитираната съдебна практика).

²¹ Заключение на генерален адвокат Sharpston по дело Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2018:995, т. 114).

67. Разглежданата в настоящия случай задължителна вноска *ex lege* не отговаря на тези изисквания за яснота и предвидимост, което означава, че данъчнозадълженото лице не би могло да знае предварително, че разглежданото плащане се дължи като данък, а не като намаление на цената.

V. Предложение

68. Според мен разглежданият унгарски закон не установява ясно, точно и предвидимо правило, което да позволи на Novo Nordisk като данъчнозадължено лице да разбере, че задължителната вноска *ex lege* е данък и не може да се третира като намаление на цената. Същевременно са изпълнени изискванията, установени в съдебната практика, плащането да бъде квалифицирано като намаление на цената.

69. Поради това предлагам на Съда да заключи, че при обстоятелствата по настоящото дело задължителната вноска *ex lege* не отговаря на всички правни изисквания относно понятието „данък“ и трябва да се квалифицира като *ex lege* намаление на цената по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.

70. Това обаче не е пречка държава членка да приеме по един по-ясен начин данъчна мярка, която би преследвала подобна цел за финансиране на здравната политика на държавата.

V. Заключение

71. В светлината на изложеното по-горе предлагам Съдът да отговори на преюдициалния въпрос на Fővárosi Törvényszék (Будапещенски градски съд, Унгария), както следва:

„Член 90, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска национална правна уредба, съгласно която фармацевтично предприятие, което по закон е задължено да плаща на държавната здравноосигурителна каса част от оборота си от продажбата на фармацевтични продукти, финансирани с публични средства, няма право на последващо намаляване на данъчната основа във връзка с тези плащания, ако разглежданата национална правна уредба не посочва по ясен, точен и предвидим начин, че въпросното плащане се дължи като данък“.