



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

6 октомври 2021 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 90, параграф 1 — Намаляване на данъчната основа в случай на намаляване на цената след извършването на доставката — Вноски, преведени от фармацевтично предприятие към държавната здравноосигурителна каса — Член 273 — Административни формалности, предвидени от националната правна уредба за упражняването на правото на намаляване — Принципи на данъчна неутралност и на пропорционалност“

По дело C-717/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Törvényszék (по-рано Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Апелативен градски съд на Будапеща, по-рано Градски съд на Будапеща, Унгария) с акт от 16 септември 2019 г., постъпил в Съда на 27 септември 2019 г., в рамките на производство по дело

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: А. Kumin, председател на състава, Р. G. Xuereb (докладчик) и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, от Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- за унгарското правителство, от Z. Fehér Miklós и G. Koós, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

– за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и L. Navas, в качеството на представители, предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 90, параграф 1 и на член 273 от 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружество Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (наричано по-нататък „Boehringer Ingelheim“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „дирекция „Жалби“) относно решението, с което последната е отказала да признае правото на Boehringer Ingelheim да приспадне от данъчната си основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) вноските, които това дружество е превело на Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Национална здравноосигурителна каса, Унгария) (наричана по-нататък „държавната здравноосигурителна каса“ или „NEAK“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно член 73 от Директивата за ДДС:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

- 4 Член 90 от тази директива гласи:

„1. 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.

2. В случаите на пълно или частично неплащане държавите членки могат да дерогират от параграф 1“.

- 5 Член 273 от споменатата директива предвижда:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и

сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки на формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения към тези, установени в глава 3“.

Унгарското право

- 6 Съгласно член 65 от *általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény* (Закон № CXXVII от 2007 година за данък върху добавената стойност) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), наричан по-нататък „Законът за ДДС“]:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, освен ако в този закон е предвидено друго, данъчната основа включва насрещната престация в парично изражение, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, независимо под каква форма, които влияят пряко върху цената на доставката на тези стоки или услуги“.

- 7 Член 77 от този закон гласи:

„1. По отношение на доставката на стоки или услуги или на вътреобщностно придобиване на стоки, изменението или прекратяването на договора — включително нищожността или унищожимостта на договора — представляват основание за последващо намаляване на данъчната основа с размера на авансовото плащане или на насрещната престация, които изцяло или частично са върнати или следва да бъдат върнати.

[...]

4. Ако след изпълнение на доставката на стоки или услуги данъчнозадълженото лице, в съответствие със специфичните условия на търговската си политика, възстанови на дадено лице парична сума с рекламна цел, независимо дали последното лице има качеството на данъчнозадължено лице или не, което лице не е получило пряко от данъчнозадълженото лице стоката или услугата, даващи право на възстановяването, данъчнозадълженото лице, което извършва възстановяването, може впоследствие да намали данъчната основа, съответстваща на доставката на стоки или услуги, предмет на възстановяването (сделка, предоставяща право на намаляване на данъчната основа), при условие че:

- a) доставката на стоки или услуги, която е извършена пряко на лицето, имащо право на възстановяване (сделка, предоставяща право на възстановяване), е облагаема сделка, извършена на територията на страната, и
- b) подлежащата на възстановяване сума е по-малка от резултата от умножаването на броя сделки, даващи право на възстановяване, с най-ниската, увеличена с данъка единична цена на доставените стоки или услуги в рамките на съответната рекламна кампания, спрямо всички сделки, предоставящи право на намаляване на данъчната основа.

5. В случаите, в които се прилага параграф 4, се счита, че възстановената сума включва размера на данъка“.

8 Съгласно член 78, параграфи 3 и 4 от цитирания закон:

„3. За прилагането на член 77, параграф 4 е необходимо данъчнозадълженото лице, което извършва възстановяването, да разполага със:

- a) копие на фактурата, издадена на лицето, което има право на възстановяване, доказваща извършването на сделката, която предоставя право на това възстановяване, и удостоверяваща по несъмнен начин, че съответната сделка е облагаема сделка, извършена на територията на страната, и
- b) документ за извършения банков превод или за плащане в брой, удостоверяващ по несъмнен начин, че данъчнозадълженото лице е възстановило посочената в търговската му политика сума на лицето, което има право на възстановяването.

4. Документът, посочен в параграф 3, буква b), трябва да съдържа следните данни:

- a) име, адрес, и ако става въпрос за данъчнозадължено лице — данъчният идентификационен номер на лицето, което има право на възстановяването,
- b) информация за правото на приспадане във връзка със съответната сделка, основана на декларацията на лицето, което има право на възстановяването“.

9 Член 195 от l'adózáás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 година за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) предвижда:

„Когато данъчнозадълженото лице е подало коригираща декларация само по съображение, че правната норма, на която се основава данъчното задължение, е противоконституционна или противоречаща на правен акт на Европейския съюз, който е с общо и пряко приложение, или че наредба на общинския съвет противоречи на друга правна норма, данъчният орган се произнася по коригиращата данъчна декларация в срок от петнадесет дни, считано от подаването ѝ, без да извършва никаква проверка, при условие че към момента на подаване на коригиращата данъчна декларация Конституционният съд, Kúria [Върховен съд, Унгария] или Съдът на Европейския съюз все още не са се произнесли с решение по посочения въпрос, или същата не съответства на констатациите в публикуваното решение“.

10 Съгласно член 17, параграф 4 от biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (Закон № XCVIII от 2006 година 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 „Gyftv“):

„Забранява се рекламата на лекарствени продукти и на хранителни продукти, които могат да се отпускат само по лекарско предписание или които са одобрени за финансиране от социалноосигурителната система, както и на медицински консумативи, финансирани от социалноосигурителната система“.

11 Член 26, параграфи 2, 5 и 6 от Gyftv предвижда:

„2. С цел спазване на бюджетната рамка [държавната] здравноосигурителна каса може да сключва договори за поемане на разходи по параграф 5 за лекарствени продукти, които

вече са били обект на финансиране или за новоодобрени за финансиране лекарствени продукти, както и за определени категории такива продукти или за определени показания, както и за лекарствени продукти, финансирани по съображения за справедливост.

[...]

5. Задължителната вноска, предвидена в договорите за поемане на разходи, може да се определя:

- a) пропорционално на субсидираната цена, платена за единица, продадена със субсидиране,
- b) въз основа на разликата между цялата отпусната субсидия за един или няколко продукта, която е предоставена през периода, за който се отнася договорът, и максималната стойност, определена в договора,

[...]

e) в съответствие с инструкциите за приложение на съответния лекарствен продукт, въз основа на разликата между предписаната доза и референтната доза, определена в договора съгласно критерия за отношението цена/качество.

6. Що се отнася до препаратите, разпоредбите на параграф 5 може да се прилагат едновременно“.

12 Текстът на член 28, параграф 1 от Gyftv е следният:

„[Държавната] здравноосигурителна каса може да използва следните способи на финансиране на лекарствените продукти, одобрени за финансиране от социалноосигурителната система:

[...]

c) договори за поемане на разходи.

[...]“.

13 Член 30/A от kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (Закон № LXXXIII от 1997 година за задължителното здравно осигуряване) предвижда:

„[Държавната] здравноосигурителна каса може да сключи с притежателите на разрешения за пускане на пазара на лекарствени продукти по член 36, параграф 1 от [Gyftv], както и с предприятията, които търгуват с медицински консумативи и с доставчиците на здравни услуги, договори относно цените, количествата и изискванията за качество на продуктите и на здравните услуги, които може да бъдат предлагани на пазара, със субсидирана цена, както и за други условия, които страните приемат за съществени“.

14 Съгласно член 11, параграф 1 от 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 [Наредба № 32/2004 (IV. 26.) на Министерството на здравеопазването, социалните дейности и семейството за критериите за одобряване за финансиране от

социалноосигурителната система и за изменение на одобрението или на финансирането на регистрирани лекарствени продукти и на хранителни продукти за специфични хранителни нужди]:

„В рамките на договорите за поемане на разходи, посочени в член 26 от [Gyftv], стойността на субсидията се определя, отчитайки предложението на професионалната медицинска колегия, в зависимост от евентуалния брой на лекуваните пациенти с оглед на заболяемостта или разпространението на съответното заболяване“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 Boehringer Ingelheim е унгарското дъщерно дружество на фармацевтично предприятие. Основната му дейност се състои в продажбата на субсидирани лекарствени продукти на търговци на едро, които ги продават на аптеките, а те на свой ред ги продават на пациентите.
- 16 В Унгария търговията на дребно с лекарствени продукти се извършва, с изключение на болниците, чрез аптеките. Аптеките се снабдяват от търговци на едро, а търговците на едро — от дружества за търговия с фармацевтични продукти, като Boehringer Ingelheim.
- 17 Лекарствените продукти могат да бъдат субсидирани от 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. По-нататък плащането на цената на субсидирания лекарствен продукт 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 въпросната субсидия. Следователно цената на лекарствените продукти, която получават аптеките и която представлява данъчната основа 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.
- 18 НЕАК преценява дали да включи даден лекарствен продукт в списъка на субсидираните лекарствени продукти след проверка, която отчита различни аспекти, като политиката на обществено здравеопазване, фармацевтичните аспекти и съотношението цена/качество, и след това утвърждава размера на субсидията в зависимост от цената, определена от дистрибутора, в случая по главното производство — Boehringer Ingelheim.
- 19 За да може лекарствените продукти, които Boehringer Ingelheim разпространява на унгарския пазар, да останат субсидирани, то сключва с НЕАК „договори за поемане на разходи“ за периода от 1 октомври 2013 г. до 31 декември 2017 г. По силата на тези договори Boehringer Ingelheim се задължава, за продаваните от него количества лекарствени продукти, да плаща на НЕАК вноски в определен в договорите размер, удържани от оборота от продажбата на тези лекарствени продукти. По-конкретно, размерът на вноските е определен като процент от brutния размер на субсидията от НЕАК за опаковките (кутиите), продавани на субсидирана цена (вноска по системата сума за

единична кутия), а при някои от договорите този размер е определен на 100 %, в случай че предоставеното от NEAK субсидиране за съответния продукт надхвърли даден лимит (вноска въз основа на лимитни стойности).

- 20 Сключването на тези договори не е законово задължение, но дава на Boehringer Ingelheim гаранция, че търгуваните от него лекарствени продукти ще бъдат субсидирани от NEAK. Също така тези договори позволяват на NEAK да осигури непрекъснат достъп до нови и модерни субсидирани терапии, като същевременно гарантира поддържането на бюджетния баланс.
- 21 NEAK не издава фактура за вноските, платени от Boehringer Ingelheim. Има обаче известен брой документи, които позволяват впоследствие да се провери реалното извършване на плащанията от Boehringer Ingelheim към NEAK на основание на тези договори.
- 22 На 13 ноември 2018 г. на основание член 195 от Закон № CL от 2017 г. за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс Boehringer Ingelheim подава до унгарските данъчни органи коригираща декларация по ДДС за периода от 1 октомври 2013 г. до 31 декември 2017 г. Въз основа на възможността си за коригиране Boehringer Ingelheim, което се позовава на извършени плащания към NEAK по силата на договорите за поемане на разходите, намалява с 354 687 000 HUF (унгарски форинта) (около един милион евро) размера на дължимия за посочения период ДДС.
- 23 Първоинстанционният унгарски данъчен орган отхвърля коригиращата декларация на Boehringer Ingelheim и поради това отказва да намали а posteriori данъчната основа на ДДС.
- 24 Boehringer Ingelheim обжалва по административен ред това решение пред дирекция „Жалби“. Тя потвърждава първоинстанционното решение.
- 25 Според дирекция „Жалби“ плащанията, извършени от Boehringer Ingelheim в полза на NEAK, не отговарят на условията за намаляване на данъчната основа на ДДС, залегнали в член 77, параграф 4 от Закона за ДДС. По мнение на дирекция „Жалби“, от една страна, всъщност извършените от Boehringer Ingelheim плащания не могли да се считат за последващо възстановяване „с рекламна цел“, тъй като член 17, параграф 4 от Gyftv забранявал търговската реклама на лекарствените продукти, включени в списъка на субсидираните от социалното осигуряване продукти. От друга страна, тези плащания не били извършени от Boehringer Ingelheim „в съответствие със специфичните условия на търговската му политика“, защото размерът на дължимите по силата на договорите вноски се определял не от фармацевтичното предприятие, а — в съответствие с наредба — от професионална медицинска колегия.
- 26 Дирекция „Жалби“ също така отбелязва, че член 77 от Закона за ДДС обхващал всички хипотези на намаляване на данъчната основа, изброени в член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, и че не можело да се направи извод за противоречие с правото на Съюза, доколкото при транспонирането на цитираната директива в националното законодателство не се изисква нейните разпоредби и тези от националното законодателство да имат еднакъв текст. Директивата за ДДС определяла само регулаторните цели и давала на националния законодател свободата да реши как да бъдат постигнати тези цели. Дирекция „Жалби“ подчертава също, че решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), в което Съдът тълкува

член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, не е приложимо по настоящото дело, тъй като това решение се основавало на фактическо положение, различно от това по настоящото дело.

- 27 Boehringer Ingelheim обжалва пред запитващата юрисдикция решението на унгарския данъчен орган. По същество то твърди, че съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС сумата, която е платило на НЕАК и е удържана от оборота му, води до намаляване на данъчната основа на ДДС, поради което то имало право на възстановяване на ДДС.
- 28 На първо място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали в спора по главното производство е приложимо решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), в което Съдът е приел, че ценовите отстъпки, предоставени на частните германски здравноосигурителни каси от фармацевтично предприятие, водят до намаляване на данъчната основа на ДДС на това предприятие, когато доставките на лекарствени продукти се осъществяват от търговци на едро на аптеки, които извършват тези доставки на лица, осигурени по схема за частно здравно осигуряване, която възстановява на осигурените по нея лица разходите за закупуване на лекарствените продукти.
- 29 В тази насока запитващата юрисдикция отбелязва, че унгарският режим на финансиране е сходен с режима на финансиране в рамките на германската схема на частно здравно осигуряване, с тази разлика, че в Унгария вноските към НЕАК, в качеството ѝ на държавна здравноосигурителна каса, се основават не на императивна правна норма, а на частноправен договор, сключен доброволно от страните. Щом бъде подписан такъв договор обаче, той поражда същите последици като правната уредба, разглеждана в делото, по което е постановено решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), в смисъл че *Boehringer Ingelheim* е имало възможност да разполага само със сума, съответстваща на цената, на която продуктите му се продават на аптеките, намалена с посочената отстъпка.
- 30 Запитващата юрисдикция счита, като изхожда от точки 41—43 от решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), че по настоящото дело НЕАК всъщност трябва да се счита за крайния потребител на извършена от *Boehringer Ingelheim* доставка, поради което събраната от данъчната администрация сума няма как да е по-голяма от платената от крайния потребител. Ето защо, след като част от цената на продуктите не е получена от данъчнозадълженото лице, т.е. *Boehringer Ingelheim*, поради платената от това дружество вноска към НЕАК, цената на тези продукти е била намалена след извършването на доставката по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. Според тази юрисдикция при това положение *Boehringer Ingelheim* не е можело свободно да се разпорежда с общата стойност на получената цена при продажбата на продуктите си на аптеки или търговци на едро.
- 31 Запитващата юрисдикция отбелязва, че Съдът все пак още не се е произнесъл дали данъчната основа може да бъде намалена и в случай че отстъпката се предоставя не задължително, по силата на норма на националното право, а — както в случая по спора по главното производство — доброволно.
- 32 Тази юрисдикция подчертава също, че унгарското законодателство води до лишаване на всички фармацевтични предприятия, сключили договори като разглежданите по главното производство за поемане на разходи, от възможността впоследствие да намалят данъчната

им основа на ДДС, що се отнася до платената на НЕАК сума. Тя посочва, че съгласно член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС данъчната основа се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки. По нейно мнение обаче Съдът обаче все още не е уточнил предела, който не бива да се надхвърля, за да не представляват тези условия непропорционално ограничение на целта на правната уредба на Съюза.

- 33 На второ място, запитващата юрисдикция припомня, че като условие за последващо намаляване на данъчната основа на ДДС унгарското законодателство изисква да се представи копие от фактурата, издадена на титуляря на правото на възстановяване, която доказва извършването на сделката, даваща право на възстановяване, и ясно удостоверява, че съответната сделка е облагаема сделка, извършена на територията на страната, както и документ за извършен превод на паричната сума или за плащане в брой.
- 34 Запитващата юрисдикция отбелязва, че по настоящото дело всъщност НЕАК не е издала никаква фактура на Boehringer Ingelheim, което разполага единствено с искането за плащане, изпратено му от НЕАК, и с банков документ, удостоверяващ превода на съответната сума. Тя изтъква обаче, че НЕАК изчислява вноската, посочена в искането за плащане, по определения в договорите метод, като се основава на данни за количествата продадени лекарствени продукти през съответния период. Ето защо дори при липсата изобщо на фактура сделката е надлежно документирана, тъй като информацията за договорите и за количествата продадени лекарствени продукти е публично достъпна, а осчетоводяването на субсидиите се основава на официални публични регистри. Запитващата юрисдикция освен това подчертава, че НЕАК е държавна здравноосигурителна каса, поради което може да се приеме, че данните, които последната посочва в искането за плащане, отговарят на действителността.
- 35 Според запитващата юрисдикция член 273 от Директивата за ДДС позволява на държавите членки да наложат други задължения за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане, но тези задължения трябва да са пропорционални на преследваната цел. Тя посочва, че всъщност в спора по главното производство възможността за избягване на данъчно облагане изобщо не се обсъжда, а въпреки и унгарският данъчен орган не се е позовал на нея; тя отбелязва, че правилното събиране на ДДС може да бъде гарантирано, дори и без фактура, благодарение на наличието на други документи, които правят възможно впоследствие да се провери действителността на договорите за поемане на разходи и извършените плащания.
- 36 Запитващата юрисдикция посочва, че Съдът обаче все още не се е произнесъл по това кои са формалните изисквания и какви документи са необходими, за да може да се извърши последващо намаляване на данъчната основа на ДДС.
- 37 При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (по-рано Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (апелативен градски съд на Будапеща, по-рано градски съд на Будапеща, Унгария) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 90, параграф 1 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която предвижда, че на основание на договор, чието сключване не е задължително, фармацевтично предприятие, което превежда на държавната здравноосигурителна каса част от оборота си, от продажбата на фармацевтични продукти, и следователно не получава заплащане за пълната стойност на тези продукти, няма право на последващо

намаляване на данъчната основа на [ДДС] единствено поради факта, че плащанията в полза на посочената каса не се извършват по предварително определен в търговската му политика начин, нито основно с рекламна цел?

- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли член 273 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, съгласно която за последващо намаляване на данъчната основа се изисква титулярят на правото на възстановяване да разполага с фактура, издадена на негово име, която да установява извършването на сделката, предоставяща правото на това възстановяване, при положение че сделката, позволяваща последващо намаляване на данъчната основа, е надлежно документирана и впоследствие може да бъде проверена, а освен това се основава отчасти на публични и официални данни и позволява правилното събиране на данъка?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 38 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която дадено фармацевтично предприятие не може да приспадне от данъчната си основа на ДДС частта от своя оборот от продажбата на лекарствени продукти, субсидирани от държавната здравноосигурителна каса, която то превежда на тази каса по силата на сключен между касата и това предприятие договор, поради съображението че преведените на това основание суми не са били определени въз основа на предварително утвърдени от това предприятие условия в рамките на търговската му политика и че тези парични преводи не са били извършени с рекламна цел.
- 39 Най-напред е уместно да се припомни, че основният принцип на системата на ДДС е, че ДДС следва да е в тежест само на крайния потребител и да е напълно неутрален за данъчнозадължените лица, които участват в процеса на производство и разпространение преди етапа, на който окончателно се начислява данъкът, независимо от броя на извършените сделки (вж. в този смисъл решение от 3 май 2012 г., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, т. 25).
- 40 Съгласно член 73 от Директивата за ДДС по отношение на доставката на стоки или услуги данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.
- 41 Видно от член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, в които се посочват случаите на анулиране, разваляне, отказ или пълно или частично неплащане, или намаляване на цената след извършването на доставката, държавите членки са длъжни да намалят данъчната основа и следователно размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС всеки път, когато след сключването на сделка данъчнозадълженото лице не е получило отчасти или изцяло насрещната престация. Тази разпоредба представлява израз на основния принцип на Директивата за ДДС, че данъчната основа се състои от действително получената насрещна престация, от който пряко следва, че данъчната администрация не може да

събира ДДС в размер, надвишаващ получения от данъчнозадълженото лице (решение от 15 октомври 2020 г., Е. (ДДС — Намаляване на данъчната основа), C-335/19, EU:C:2020:829, т. 21 и цитираната съдебна практика).

- 42 В точка 46 от решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), Съдът постановява, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че ценовата отстъпка, предоставена по силата на национален закон от фармацевтично предприятие на частно здравноосигурително дружество, води по смисъла на този член до намаляване на данъчната основа в полза на това фармацевтично предприятие, когато доставките на лекарствени продукти се осъществяват чрез търговци на едро на аптеки, които от своя страна извършват тези доставки на лица, осигурени по схема за частно здравно осигуряване, която възстановява на осигурените лица разходите за закупуване на лекарствените продукти.
- 43 В настоящия случай Boehringer Ingelheim продава на унгарския пазар лекарствени продукти, субсидирани от държавната здравноосигурителна каса, чрез търговци на едро, на аптеките, които ги препродават на лица, осигурени към тази каса, срещу заплащане от тяхна страна на разликата между цената на лекарствения продукт и размера на субсидията, която националната здравноосигурителна каса изплаща директно на аптеките. По силата на частноправни договори, сключени с държавната здравноосигурителна каса, Boehringer Ingelheim превежда на тази каса, що се отнася до продаваните от него субсидирани лекарствени продукти, вноски в определен в тези договори размер, които се удържат от приходите от продажбата на тези лекарствени продукти.
- 44 Както отбелязва запитващата юрисдикция, със сключването на тези договори Boehringer Ingelheim се отказва от част от насрещната престация, платена от търговеца на едро. Следователно не би било в съответствие с Директивата за ДДС размерът на данъчната основа, на базата на която се изчислява ДДС, дължим от фармацевтичното предприятие в качеството му на данъчнозадължено лице, да е по-висок от сумата, която то в крайна сметка е получило. Иначе принципът на неутралност на ДДС спрямо данъчнозадължените лица, каквото е фармацевтичното предприятие, не би бил спазен (вж. в този смисъл решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, т. 35).
- 45 Уместно е да се добави, че обстоятелството, че по главното производство пряк получател на доставките на разглежданите лекарствени продукти е не държавната здравноосигурителна каса, която възстановява впоследствие на аптеката размера на субсидията, а са самите осигурени лица, които плащат субсидираната цена на аптеката, не може да прекъсне пряката връзка, която съществува между извършената доставка на стоки и получената насрещна престация (вж. в този смисъл решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, т. 40).
- 46 Всъщност, след като аптеката трябва да плати ДДС върху преведената от пациента сума, но и върху сумата, която ѝ е платена от държавната здравноосигурителна каса за субсидираните лекарствени продукти, тази каса трябва да се счита за краен потребител по доставка, извършена от фармацевтично предприятие, което подлежи на облагане с ДДС, така че получената от данъчната администрация сума не може да бъде по-висока от платената от крайния потребител (вж. в този смисъл решение от 20 декември 2017 г., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, т. 41).

- 47 Доколкото част от насрещната престация, получена вследствие от продажбата от фармацевтичното предприятие на лекарствените продукти, не е останала у него поради вноската, която то прави към държавната здравноосигурителна каса, която от своя страна превежда на аптеките част от цената на тези лекарствени продукти, следва да се приеме, че цената на последните е била намалена след извършването на доставката по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 48 Това тълкуване не се поставя под въпрос от изтъкнатия от запитващата юрисдикция факт, че за разлика от фактическата обстановка по делото, по което е постановено решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), направените от *Boehringer Ingelheim* вноски към държавната здравноосигурителна каса се дължат по силата не на законово задължение, а на договори, сключени между него и тази каса.
- 49 Всъщност нито от текста на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, нито от решение от 20 декември 2017 г., *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), следва, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че приложното му поле се свежда до намаленията на цената, произтичащи от законови задължения.
- 50 Изложеното тълкуване не се опровергава и от довода на унгарското правителство, че по същество не може да има „намаление на цената“ по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС, понеже нямамо пряка връзка между насрещната престация, получена от дружество *Boehringer Ingelheim*, и вноските, преведени от него на държавната здравноосигурителна каса. В тази насока унгарското правителство счита, че вноските, базирани на пределна стойност, не могат да се считат за „намаление на цената“ по смисъла на тази разпоредба, понеже са адаптирани не към насрещната престация за доставените във веригата от сделки лекарствени продукти, а — за определен период — към пределната стойност на субсидията, отпусната от държавната здравноосигурителна каса, и имат публичноправен характер.
- 51 В този аспект следва да се отбележи, че съгласно цитираната в точка 41 по-горе съдебна практика от значение е единствено данъчнозадълженото лице да не е получило отчасти или изцяло насрещната престация за стоките си. Всъщност в настоящия случай *Boehringer Ingelheim* е разполагало не с цялата насрещна престация за продадените лекарствени продукти, а само с част от крайния платен от търговците на едро размер, като се извадят сумите, преведени на държавната здравноосигурителна каса.
- 52 Впрочем в случай на намаляване на цената след извършването на доставката, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.
- 53 Действително, тази разпоредба оставя на държавите членки известна свобода на преценка при определянето на мерките, които позволяват да се определи размерът на намаляването, но държавите членки все пак имат задължението да намалят данъчната основа в случаите, изброени от посочената разпоредба (вж. в този смисъл решение от 11 юни 2020 г., *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 54 От акта за преюдициално запитване обаче е видно, че залегналите в националното законодателство условия за последващо намаляване на данъчната основа, съгласно които плащанията, даващи право на такова намаляване, трябва да са определени въз основа на предварително утвърдени от това предприятие условия в рамките на търговската му

политика и да са извършени с рекламна цел, биха довели до лишаване на всички фармацевтични предприятия, сключили с държавната здравноосигурителна каса договори за поемане на разходи, от възможността впоследствие да намалят данъчната си основа на ДДС на основание на преведените на тази каса вноски, независимо че действително е имало намаление на цената след извършването на доставката по смисъла на член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС. Ето защо не може да се счита, че посочените условия попадат в обхвата на свободата на преценка, с която разполагат държавите членки по силата на тази разпоредба.

- 55 С оглед на изложените дотук съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която дадено фармацевтично предприятие не може да приспадне от данъчната си основа на ДДС частта от своя оборот от продажбата на лекарствени продукти, субсидирани от държавната здравноосигурителна каса, която то превежда на тази каса по силата на сключен между касата и това предприятие договор, поради съображението че преведените на това основание суми не са били определени въз основа на предварително утвърдени от това предприятие условия в рамките на търговската му политика и че тези парични преводи не са били извършени с рекламна цел.

По втория въпрос

- 56 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за последващото намаляване на данъчната основа на ДДС се изисква данъчнозадълженото лице, което има право на възстановяване, да разполага с фактура на негово име, която да доказва извършването на сделката, даваща право на това възстановяване, дори когато такава фактура не е била издадена и извършването на тази сделка може да бъде доказано с други средства.
- 57 Както бе припомнено в точка 52 от настоящото решение, в случай на намаляване на цената след извършването на доставката, член 90, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че основата се намалява съответно съгласно условия, които се определят от държавите членки.
- 58 По силата на член 273 от тази директива държавите членки могат да наложат задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на избягването на данъчно облагане, при условие по-специално че тази възможност не се използва за налагане на допълнителни задължения към установените в глава 3 от споменатата директива.
- 59 Като се има предвид, че освен ограниченията, които налагат, разпоредбите на член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, тези разпоредби предоставят на същите свобода на преценка, по-специално относно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да намалят данъчната основа (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 35 и цитираната съдебна практика).

- 60 Мерките, които държавите членки могат да приемат съгласно член 273 от Директивата за ДДС, обаче по принцип могат да се отклоняват от правилата относно данъчната основа на ДДС само в строго определените граници, необходими за постигането на тази специфична цел. Всъщност те трябва да засягат във възможно най-малка степен целите и принципите на Директивата за ДДС и поради това не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралността на ДДС — основен принцип на общата система на ДДС, въведен от законодателството на Съюза в тази област (решение от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 28).
- 61 Следователно е важно формалностите, които трябва да изпълнят данъчнозадължените лица пред данъчните органи, за да упражнят правото си на намаляване на данъчната основа на ДДС, да бъдат ограничени до такива, които позволяват да се докаже, че след сключването на сделката в крайна сметка насрещната престация няма да бъде получена отчасти или изцяло. В това отношение националните юрисдикции трябва да преценят дали случаят с изискваните от съответната държава членка формалности е такъв (решение от 11 юни 2020 г., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 62 В настоящия случай изискване като процесното по главното производство, съгласно което, за да бъде данъчната основа — в случай на намаляване на цената след извършването на доставката — съответно намалена, е необходимо данъчнозадълженото лице да разполага с копие от фактура на негово име, с която се доказва извършването на сделката, даваща право на възстановяване, по принцип би могло да спомогне както за осигуряване на правилното събиране на ДДС и предотвратяване на измамите, така и за отстраняване на опасността от загуба на данъчни постъпления, и следователно преследва законосъобразните цели, посочени в член 273 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 32 и 33).
- 63 Доколкото обаче съгласно националното право разполагането с фактура е условие *sine qua non*, за да бъде данъчната основа намалена, неутралността на ДДС се накърнява, когато за данъчнозадълженото лице е невъзможно или прекомерно трудно да получи такава фактура (вж. в този смисъл решение от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 38).
- 64 Видно от акта за преюдициално запитване, *Boehringer Ingelheim* не разполага с фактури за направените от него плащания към държавната здравноосигурителна каса, защото тази каса е издала само искания за плащане.
- 65 В подобна хипотеза принципите на неутралност на ДДС и на пропорционалност изискват съответната държава членка да даде възможност на данъчнозадълженото лице да докаже с други средства пред националните данъчни органи, че сделката, която поражда право на намаляване на данъчната основа, действително е била извършена (вж. в този смисъл решение от 26 януари 2012 г., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, т. 40). Това важи в още по-голяма степен, когато, както в настоящия случай, страна по разглежданата сделка е държавен субект.
- 66 С оглед на изложените дотук съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 90, параграф 1 и член 273 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за последващото намаляване на данъчната основа на ДДС се изисква данъчнозадълженото лице, което има право на

възстановяване, да разполага с фактура на негово име, която да доказва извършването на сделката, даваща право на това възстановяване, дори когато такава фактура не е била издадена и извършването на тази сделка може да бъде доказано с други средства.

По съдебните разноски

- 67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) 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 дадено фармацевтично предприятие не може да приспадне от данъчната си основа на данъка върху добавената стойност частта от своя оборот от продажбата на лекарствени продукти, субсидирани от държавната здравноосигурителна каса, която то превежда на тази каса по силата на сключен между касата и това предприятие договор, поради съображението че преведените на това основание суми не са били определени въз основа на предварително утвърдени от това предприятие условия в рамките на търговската му политика и че тези парични преводи не са били извършени с рекламна цел.
- 2) Член 90, параграф 1 и член 273 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, съгласно която за последващото намаляване на данъчната основа на данъка върху добавената стойност се изисква данъчнозадълженото лице, което има право на възстановяване, да разполага с фактура на негово име, която да доказва извършването на сделката, даваща право на това възстановяване, дори когато такава фактура не е била издадена и извършването на тази сделка може да бъде доказано с други средства.

Подписи