



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

6. oktober 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af prisnedsættelse efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted – bidrag, som en farmaceutisk virksomhed betaler til den statslige sygeforsikringsinstitution – artikel 273 – administrative formaliteter, der er fastsat i den nationale lovgivning for udøvelsen af retten til nedsættelse – princippet om afgiftsneutralitet og om proportionalitet«

I sag C-717/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Törvényszék (tidligere Fővárosi Bíróság) (retten i første instans i Budapest, tidligere retten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 16. september 2019, indgået til Domstolen den 27. september 2019, i sagen

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin, og dommerne P.G. Xuereb (refererende dommer) og I. Ziemele,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe** ved ügyvéd Sz. Vámosi-Nagy,

* Processprog: ungarsk.

- den ungarske regering ved M.Z. Fehér Miklós og G. Koós, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Havas, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90, stk. 1, og artikel 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (herefter »Boehringer Ingelheim«) og Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet ved det nationale kontor for skatter og afgifter, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende den afgørelse, hvorved sidstnævnte afslog at anerkende en ret for Boehringer Ingelheim til i grundlaget for beregningen af merværdiafgiften (moms) at fratrække de bidrag, den har indbetalt til Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (forvaltningsorgan for den nationale sygesikringsfond, Ungarn) (herefter »den statslige sygeforsikringsinstitution« henholdsvis »NEAK«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«
- 4 Direktivets artikel 90 bestemmer:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«
- 5 Nævnte direktivs artikel 273 fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og

såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Ungarsk ret

- 6 § 65 i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), herefter »momsloven«) bestemmer:

»Ved levering af varer og tjenesteydelser omfatter afgiftsgrundlaget, medmindre andet følger af denne lov, den modværdi, opgjort i et pengebeløb, som den hertil berettigede modtager eller vil modtage af erhververen af varen, modtageren af tjenesteydelsen eller tredjemand, herunder ethvert tilskud, uanset form, der har en direkte indvirkning på prisen på leveringen af varen eller tjenesteydelsen.«

- 7 Af denne lovs § 77 fremgår:

»1. Ved levering af varer og tjenesteydelser eller erhvervelse inden for Fællesskabet af varer danner en ændring eller opsigelse af en aftale – herunder hvis aftalen erklæres ugyldig eller ikke eksisterende – grundlag for en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget med et beløb, der svarer til forskuddet eller modydelsen, som er eller skal tilbagebetales helt eller delvist.

[...]

4. Hvis den afgiftspligtige person efter leveringen af varer eller tjenesteydelser i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den pågældendes forretningspolitik, tilbagebetaler et pengebeløb i reklameøjemed til en person, uanset om den pågældende er en afgiftspligtig person, som ikke har erhvervet den vare eller ydelse, som giver ret til tilbagebetaling, direkte fra denne afgiftspligtige person, kan den afgiftspligtige person, der foretager tilbagebetalingen, efterfølgende nedsætte afgiftsgrundlaget for så vidt angår leveringen af de varer eller tjenesteydelser, som tilbagebetalingen vedrører (transaktion, som giver ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget), såfremt:

- a) den levering af varer eller tjenesteydelser, som er sket direkte til den person, der har ret til tilbagebetaling (transaktion, som giver ret til tilbagebetaling), er en afgiftspligtig begivenhed, der er indtruffet på det nationale område, og
- b) det beløb, der skal tilbagebetales, er mindre end det beløb, der fremkommer ved at multiplicere antallet af transaktioner, som giver ret til tilbagebetaling, med den laveste enhedspris, med tillæg af afgiften, for de varer eller tjenesteydelser, som er blevet leveret inden for rammerne af den pågældende salgsfremmende foranstaltning, og med hensyn til alle de transaktioner, der giver ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget.

5. I forbindelse med anvendelsen af stk. 4 omfatter det tilbagebetalte beløb afgiftsbeløbet.«

8 Lovens § 78, stk. 3 og 4, har følgende ordlyd:

»3. Med henblik på § 77, stk. 4, skal den afgiftspligtige person, der foretager tilbagebetalingen, være i besiddelse af:

- a) en kopi af den faktura, der er udstedt i navnet på den person, der har ret til tilbagebetaling, som dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver ret hertil, og entydigt beviser, at den omhandlede transaktion er en afgiftspligtig begivenhed, der er indtruffet på det nationale område, og
- b) et bevis for pengeoverførslen eller for en kontant betaling, som entydigt dokumenterer, at den afgiftspligtige person har tilbagebetalt det beløb, der er præciseret i den pågældendes forretningspolitik, til den person, som har ret hertil.

4. Det i stk. 3, litra b), nævnte bevis skal indeholde følgende oplysninger:

- a) navn, adresse og, hvis der er tale om en afgiftspligtig person, skatteregistreringsnummer på den person, der har ret til tilbagebetaling
- b) oplysninger om fradragsretten i forbindelse med den omhandlede transaktion på grundlag af en erklæring fra den person, der har ret til tilbagebetaling.«

9 § 195 i adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (lov CL af 2017 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer) bestemmer:

»Hvis den afgiftspligtige har indgivet en supplerende angivelse, hvori det udelukkende anføres, at den retsforskrift, hvoraf afgiftspligten følger, er forfatningsstridig eller i strid med en almenyldig og umiddelbart anvendelig EU-retsakt, eller at en kommunal bekendtgørelse er i strid med en anden retsforskrift, træffer afgiftsmyndigheden afgørelse vedrørende den supplerende angivelse senest 15 dage efter dens indgivelse uden at foretage en kontrol, medmindre forfatningsdomstolens, Kúrias [(øverste domstol, Ungarn)] eller Den Europæiske Unions Domstols afgørelse ved stillingtagen til dette spørgsmål endnu ikke er blevet offentliggjort på tidspunktet for afgivelsen af den berigtigede angivelse, eller den berigtigede angivelse ikke er i overensstemmelse med den offentliggjorte afgørelse.«

10 § 17, stk. 4, i biztonságos gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (lov XCVIII af 2006 om almindelige bestemmelser om pålidelig og økonomisk holdbar levering af lægemidler og medicinsk udstyr og om handel, herefter »Gyftv«), bestemmer:

»Det er forbudt at reklamere for lægemidler og fødevarer, som kun kan udleveres mod recept på apoteker, eller som er blevet godkendt med henblik på finansiering via den sociale sikring, samt receptpligtigt medicinsk udstyr, der kan finansieres af den sociale sikring.«

11 I Gyftv's § 26, stk. 2, 5 og 6, bestemmes følgende:

»2. Med henblik på at overholde budgetrammen kan [den statslige] sygeforsikringsinstitution indgå aftaler om omfanget af den i stk. 5 omhandlede finansiering med hensyn til lægemidler, der allerede finansieres, eller lægemidler, der for nylig er blevet godkendt til finansiering, eller bestemte kategorier af eller deres indikationer samt lægemidler, der finansieres af rimelighedshensyn.

[...]

5. Den betalingsforpligtelse, der er fastlagt i aftalerne om finansieringens omfang, kan fastlægges:

- a) forholdsmæssigt i forhold til den prisstøtte, som er blevet betalt pr. enhed, der er solgt med prisstøtte
- b) på grundlag af forskellen mellem den samlede støtte til købsprisen, der er blevet betalt for en eller flere varer i den af aftalen omhandlede periode, og det i aftalen fastsatte loft

[...]

- e) på grundlag af forskellen mellem den ordinerede dosis og den referencedosis, der er fastsat i aftalen i henhold til kriteriet om omkostningseffektivitet, i overensstemmelse med produktresuméet for det pågældende lægemiddel.

6. Bestemmelserne i stk. 5 kan desuden finde kumulativ anvendelse med hensyn til et præparat.«

12 Gyftv's § 28, stk. 1, er affattet således:

»Med henblik på finansieringen af lægemidler, der er godkendt til finansiering fra den sociale sikring, kan [den statslige sygeforsikringsinstitution] anvende følgende finansieringsmetoder:

[...]

- c) aftaler om finansieringens omfang.

[...]«

13 § 30/A i kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (lov LXXXIII af 1997 om den obligatoriske sygeforsikringsordnings ydelser, herefter »lov om sygeforsikring«) bestemte:

»[Den statslige sygeforsikringsinstitution] kan indgå aftaler om priser på, mængder af og kvalitetskrav til de varer og sundhedsydelser, som kan markedsføres med prisstøtte, eller om andre forhold, som parterne anser for nødvendige, med indehavere af den i § 36, stk. 1, i [Gyftv] nævnte markedsføringstilladelse samt med aktører, der markedsfører medicinsk udstyr, og med leverandører af sundhedsydelser.«

14 § 11, stk. 1, i du 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 (bekendtgørelse nr. 32/2004. (IV. 26.) fra ministeriet for sundhed og sociale og familiemæssige anliggender vedrørende kriterierne for, at registrerede lægemidler og fødevarer til særlig behov godkendes til finansiering fra den sociale sikring, og om ændring af godkendelsen eller af finansieringen) bestemmer:

»I forbindelse med de i § 26 i [Gyftv] nævnte aftaler om finansieringen fastsættes støttens omfang på grundlag af det antal patienter, som kan behandles, henset til den omhandlede sygdoms prævalens og incidents efter et forslag fra en sundhedsfaglig sammenslutning.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Boehringer Ingelheim er et ungarsk datterselskab af en medicinalvirksomhed. Selskabets hovedaktivitet består i markedsføring af subventionerede lægemidler til grossister, som sælger dem til apoteker, der herefter sælger dem til patienterne.
- 16 I Ungarn sker detailsalg af lægemidler, bortset fra hospitaler, gennem apoteker. Apotekerne forsyner sig hos engrosforhandlere og grossister hos selskaber, der forhandler lægemidler, såsom Boehringer Ingelheim.
- 17 Der kan ydes tilskud til lægemidler af NEAK, som derefter anvender en »tilskudsordning«. I henhold til dette system yder NEAK tilskud til købsprisen på receptpligtige lægemidler, som den sociale sikring betaler i forbindelse med ambulant behandling. Betalingen for det tilskudsberettigede lægemiddel fordeles derefter mellem NEAK og patienten. Patienten betaler apoteket en såkaldt »egenbetaling« for den vare, som svarer til forskellen mellem varens pris og finansieringen fra den sociale sikring. NEAK godtgør efterfølgende apoteket det pågældende støttebeløb. Prisen på lægemidler, som apotekerne modtager, og som udgør afgiftsgrundlaget for momsen, har således to elementer, nemlig dels tilskuddet fra NEAK, dels »egenbetaling«, der betales af patienten. Apoteket har således pligt til at betale moms af såvel beløbet betalt af patienten og beløbet betalt af NEAK.
- 18 NEAK træffer afgørelse om, hvorvidt et lægemiddel skal opføres på listen over tilskudsberettigede lægemidler efter en undersøgelse, der tager hensyn til forskellige aspekter, såsom den offentlige sundhedspolitik, de farmaceutiske aspekter og omkostningseffektivitet, og derefter fastsætter tilskudsbeløbet i forhold til den pris, som distributøren har fastsat, dvs. Boehringer Ingelheim i hovedsagen.
- 19 For at de lægemidler, som Boehringer Ingelheim distribuerer på det ungarske marked, fortsat er støtteberettigede, indgik selskabet »støtteaftaler« med NEAK for perioden fra den 1. oktober 2013 til den 31. december 2017. I henhold til disse aftaler forpligtede Boehringer Ingelheim sig til at betale NEAK et beløb, der var fastsat i aftalerne, på grundlag af den mængde af lægemidler, som selskabet markedsførte, og som skulle fratrækkes den omsætning, der hidrørte fra salget af disse lægemidler. Betalingsforpligtelsernes størrelse blev nærmere bestemt anført som en procentdel af NEAK's bruttofinansiering pr. pakke (æske), der blev solgt med tilskud (opgørelse efter pris pr. æske), og denne procentdel blev for visse aftalers vedkommende fastsat til 100%, såfremt den af den sociale sikring afholdte finansiering med hensyn til bestemt produkter overskred en grænse (opgørelse i forhold til årlige lofter for støtte).
- 20 Indgåelsen af aftalerne ikke en lovbestemt forpligtelse, men herved gøres det muligt for Boehringer Ingelheim at sikre, at de af denne markedsførte lægemidler drager fordel af finansieringen fra NEAK. Disse aftaler gør det ligeledes muligt for NEAK at sikre kontinuerlig adgang til nye og moderne subventionerede terapier samtidig med, at budgetrammen overholdes.
- 21 NEAK udstedte ingen fakturaer vedrørende de bidrag, som Boehringer Ingelheim betalte. Der foreligger imidlertid en række dokumenter, som gør det muligt efterfølgende at konstatere, at de betalinger, Boehringer Ingelheim foretog til NEAK på grundlag af disse aftaler, faktisk blev foretaget.

- 22 Den 13. november 2018 indgav Boehringer Ingelheim en momsangivelse til de ungarske afgiftsmyndigheder for perioden fra den 1. oktober 2013 til den 31. december 2017 i henhold til § 195 i lov CL af 2017 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer. I medfør af sin adgang til berigtigelse nedsatte Boehringer Ingelheim, under henvisning til betalingerne til NEAK i henhold til tilskudsaftalerne, med 354 687 000 ungarske forint (HUF) (ca. 1 mio. EUR) det momsbeløb, der skulle betales for den nævnte periode.
- 23 Den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed i første instans afslog Boehringer Ingelheims berigtigende angivelse og afslog derfor at foretage en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen.
- 24 Boehringer Ingelheim indgav en administrativ klage over denne afgørelse til klagedirektoratet. Klagedirektoratet stadfæstede afgørelsen fra første instans.
- 25 Klagedirektoratet fandt, at de betalinger, som Boehringer Ingelheim havde foretaget til NEAK, ikke opfyldte betingelserne for nedsættelse af momsafgiftsgrundlaget i momslovens § 77, stk. 4. Ifølge klagedirektoratet kan de betalinger, som Boehringer Ingelheim har foretaget, for det første ikke anses for en efterfølgende godtgørelse, der er ydet »i reklameøjemed«, idet Gyftv's § 17, stk. 4, forbyder markedsføring af godkendte lægemidler, der er optaget på listen over produkter, der modtager tilskud fra sygeforsikringen. For det andet foretog Boehringer Ingelheim ikke disse betalinger »i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den pågældendes forretningspolitik«, eftersom størrelsen af de bidrag, der skulle betales i henhold til overenskomsterne, ikke blev fastsat af medicinalvirksomheden, men i henhold til et regulativ fra en sundhedsperson.
- 26 Klagedirektoratet bemærkede endvidere, at momslovens § 77 omfatter alle de tilfælde af nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der er opregnet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og at det derfor ikke kan hævdes, at der foreligger en tilsidesættelse af EU-retten, eftersom det i forbindelse med gennemførelsen af direktivet i national ret ikke kræves, at bestemmelserne i direktivet og bestemmelserne i den nationale ret er ordret identiske. Momsdirektivet fastsætter kun de lovgivningsmæssige mål og giver den nationale lovgiver frihed til at bestemme, hvordan de skal nås. Klagedirektoratet påpegede også, at dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), hvor Domstolen fortolkede momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke fandt anvendelse i den foreliggende sag, idet den nævnte dom var baseret på en faktuel situation, der var forskellig fra den i den foreliggende sag.
- 27 Boehringer Ingelheim har anlagt sag til prøvelse af den ungarske skatte- og afgiftsmyndigheds afgørelse ved den forelæggende ret. Selskabet har i det væsentlige gjort gældende, at det beløb, som selskabet har betalt til NEAK, der er udtaget af dets omsætning, i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, således at selskabet har ret til tilbagebetaling af moms.
- 28 For det første er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), hvori Domstolen fastslog, at rabatter, som en lægemiddelvirksomhed yder til de tyske private sygekasser, medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen for denne virksomhed, når leveringen af farmaceutiske produkter foretages gennem grossister til apoteker, som foretager disse leveringer til personer, der er dækket af en privat sygeforsikring, som refunderer sine forsikringstagere for købsprisen af lægemidler, finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.

- 29 I denne henseende har den forelæggende ret anført, at den ungarske finansieringsordning ligner ordningen for finansiering af den tyske private sygeforsikring med den forskel, at betalingerne i Ungarn til NEAK, som er en statslig sygeforsikringsinstitution, ikke er baseret på en ufravigelig retsregel, men derimod på en civilretlig aftale, som parterne frivilligt har indgået. Når denne aftale er underskrevet, har den imidlertid samme konsekvens som den ordning, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 20. december 2017 Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), nemlig at Boehringer Ingelheim kun kunne råde over et beløb svarende til salgsprisen for sine varer til apotekerne, nedsat med det nævnte nedslag.
- 30 Den forelæggende ret er således på grundlag af præmis 41-43 i dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), af den opfattelse, at NEAK i den foreliggende sag skal anses for at være den endelige forbruger af en levering foretaget af Boehringer Ingelheim, således at det af skatte- og afgiftsmyndigheden opkrævede beløb ikke kan være højere end det beløb, der betales af den endelige forbruger. Eftersom en del af prisen på varerne således ikke blev opkrævet af den afgiftspligtige, nemlig Boehringer Ingelheim, som følge af sidstnævntes bidrag til NEAK, blev prisen på disse varer således nedsat efter det tidspunkt, hvor transaktionen fandt sted som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1. Under disse omstændigheder kunne Boehringer Ingelheim ikke frit råde over hele den pris, som selskabet modtog ved salget af sine produkter til apoteker eller grossister.
- 31 Den forelæggende ret har anført, at Domstolen imidlertid endnu ikke har taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt nedsættelsen af beskatningsgrundlaget også kan foretages i det tilfælde, hvor indrømmelsen af fritagelsen ikke er obligatorisk i henhold til en bestemmelse i national ret, men finder sted frivilligt, således som det er tilfældet i hovedsagen.
- 32 Desuden har denne ret understreget, at den ungarske lovgivning reelt fratager alle de medicinalvirksomheder, som har indgået aftaler, der svarer til de i hovedsagen omhandlede, muligheden for efterfølgende at nedsætte afgiftsgrundlaget for momsen med det beløb, der er betalt til NEAK. I henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne. Domstolen har imidlertid endnu ikke præciseret, hvilken grænse der ikke må overskrides, for at disse betingelser ikke udgør en uforholdsmæssig begrænsning af formålet med EU-lovgivningen.
- 33 For det andet har den forelæggende ret påpeget, at det i henhold til ungarsk lovgivning er en betingelse for en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, at der er udstedt en faktura i navnet på den person, der har ret til tilbagebetaling, som dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver ret til denne tilbagebetaling, og som klart dokumenterer, at den pågældende transaktion er en afgiftspligtig transaktion, der blev udført på det nationale område, og et bilag vedrørende en bankoverførsel eller en kontant betaling.
- 34 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at der i den foreliggende sag ikke blev udstedt en faktura med hensyn til Boehringer Ingelheim, idet der derimod kun foreligger det betalingskrav, som NEAK har fremsendt, og en bankkvittering, som dokumenterer, at betalingen er sket ved en overførsel af det tilsvarende beløb. Retten har imidlertid oplyst, at NEAK beregner størrelsen af beløbet, der fremgår af betalingskravet, på grundlag af den metode, der fremgår af aftalerne, nemlig ud fra omfanget af solgte lægemidler for den pågældende periode. Selv om der ikke findes en faktura, er transaktionen således behørigt dokumenteret, eftersom oplysningerne i aftalerne og oplysningerne om omfanget af solgte lægemidler er tilgængelige for offentligheden, og opgørelsen

af finansieringen er baseret på officielle offentlige registre. Den forelæggende ret har understreget, at NEAK er en statslig sygeforsikringsinstitution, og at det dermed følger antages, at de oplysninger, som anføres i betalingskravet, svarer til realiteterne.

- 35 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 273 ganske vist tillader medlemsstaterne at fastsætte andre forpligtelser for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, men at sådanne forpligtelser skal være forholdsmæssige i forhold til det tilsigtede formål. I tvisten i hovedsagen er der imidlertid ikke sat spørgsmålstejn ved risikoen for svig, hvilket de ungarske skattemyndigheder i øvrigt heller ikke har gjort gældende, og den korrekte opkrævning af momsen kan sikres, selv uden faktura, takket være andre dokumenter, der gør det muligt efterfølgende at kontrollere realiteten med hensyn til tilskudsaftalerne og de foretagne betalinger.
- 36 Domstolen har imidlertid endnu ikke taget stilling til de formkrav, der skal være opfyldt for at opnå en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, og de dokumenter, der skal fremlægges i denne forbindelse.
- 37 På denne baggrund har Fővárosi Törvényszék (tidligere Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (retten i første instans i Budapest, tidligere forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 90, stk. 1, i [momsdirektivet] fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen [omhandlede], hvorefter en medicinalvirksomhed, som i henhold til en aftale, hvis indgåelse ikke er obligatorisk, foretager betalinger til den statslige sygeforsikringsinstitution på grundlag af den omsætning, der er opnået med farmaceutiske produkter, og som dermed ikke [modtager] den fulde modydelse for disse produkter, ikke har ret til efterfølgende at nedsætte sit afgiftsgrundlag alene på grund af den omstændighed, at betalingerne hverken sker på den måde, der er fastlagt i medicinalvirksomhedens forretningspolitik, eller hovedsageligt i reklameøjemed?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 273 i [momsdirektivet] da fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen [omhandlede], hvorefter der med henblik på en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget kræves en faktura udstedt i navnet på den person, der har ret til tilbagebetaling, som dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver ret til denne tilbagebetaling, når den transaktion, der giver mulighed for den efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget, i øvrigt er behørigt dokumenteret og kan kontrolleres efterfølgende, delvist bygger på offentlige og officielle oplysninger[,] og sikrer korrekt opkrævning af afgiften?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

- 38 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en medicinalvirksomhed ikke i sit afgiftsgrundlag for moms kan fratrække den del af sin omsætning, der hidrører fra salg af lægemidler, hvortil der er ydet tilskud fra den statslige sygeforsikringsinstitution, og som den har betalt til denne institution i henhold til en kontrakt, der er indgået mellem sidstnævnte institution og denne virksomhed, med den

begrundelse, at de beløb, der er betalt i denne forbindelse, ikke er blevet fastsat på det grundlag af vilkår, der er fastsat forudgående af den nævnte virksomhed inden for rammerne af dens forretningspolitik, og at disse leveringer ikke sker i reklameøjemed.

- 39 Det bemærkes indledningsvis, at det grundlæggende princip i momssystemet hviler på den omstændighed, at momsen udelukkende har til formål at belaste den endelige forbruger og være fuldstændig neutral over for afgiftspligtige personer, som deltager i produktions- og distributionsprocessen forud for den endelige afgiftspålæggelse, uafhængigt af antallet af transaktioner, der har fundet sted (jf. i denne retning dom af 3.5.2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 25).
- 40 I henhold til momsdirektivets artikel 73 omfatter afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelser den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.
- 41 Det følger af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor den transaktion, der gav anledning til afgiftens betaling, har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter gennemførelsen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen modydelse overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modværdi, og hvoraf følger, at afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 15.10.2020, E. (Moms – Nedsættelse af afgiftsgrundlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 I præmis 46 i dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) fastslog Domstolen, at artikel 90, stk. 1, i momsdirektivet skal fortolkes således, at den rabat, som en medicinalvirksomhed i medfør af en national lov yder et privat sygeforsikringsselskab, i henhold til denne bestemmelse medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget til fordel for denne medicinalvirksomhed, når leveringen af farmaceutiske produkter finder sted gennem grossister til apoteker, som foretager udleveringer til personer dækket af en privat sygeforsikring, der godtgør den forsikredes udgifter til køb af farmaceutiske produkter.
- 43 I det foreliggende tilfælde sælger Boehringer Ingelheim på det ungarske marked lægemidler, der er støttet af den statslige sygeforsikringsinstitution, via grossister, til apoteker, som videresælger dem til personer, der er dækket af denne forsikring mod disses betaling af forskellen mellem lægemidlets pris og det tilskud, der udbetales direkte til apotekerne af den nationale sygeforsikringsinstitution. I henhold til privatretlige aftaler, som Boehringer Ingelheim har indgået med det statslige sygeforsikringsinstitution, viderebetaler Boehringer Ingelheim for de tilskudsberettigede lægemidler, som selskabet markedsfører, bidrag på et beløb, der er fastsat i disse aftaler, og som opkræves af indtægterne fra salget af disse lægemidler.
- 44 Som den forelæggende ret har anført, giver Boehringer Ingelheim ved indgåelsen af disse aftaler afkald på en brøkdel af grossistens modydelse. Det er således ikke i overensstemmelse med momsdirektivet, såfremt grundlaget for beregningen af den moms, medicinalvirksomheden som afgiftspligtig skal betale, er højere end det beløb, den endeligt modtager. Såfremt dette var

tilfældet, ville princippet om afgiftens neutralitet i forhold til de afgiftspligtige personer, som medicinalvirksomheden hører til, ikke blive overholdt (dom af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 35).

- 45 Det skal tilføjes, at den omstændighed, at den direkte modtager af leveringen af de omhandlede lægemidler i hovedsagen ikke er den statslige sygeforsikringsinstitution, som efterfølgende udbetaler tilskuddet til apoteket, men de forsikrede selv, som betaler den resterende del i form af egenbetaling til apoteket, ikke kan bryde den direkte forbindelse mellem den pågældende levering af goder og det modtagne vederlag (jf. i denne retning dom af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 40).
- 46 Eftersom apoteket både skal betale moms af det beløb, som patienten har betalt, og af det beløb, som den statslige sygeforsikringsinstitution har betalt for tilskudsberettigede lægemidler, skal apoteket anses for at være endelig forbruger af en levering foretaget af en momspligtig medicinalvirksomhed, således at det beløb, der opkræves af den statslige sygeforsikringsinstitution, ikke kan være højere end det beløb, der betales af den endelige forbruger (jf. i denne retning dom af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 41).
- 47 Da en del af den modydelse, der opnås som følge af lægemiddelvirksomhedens salg af lægemidler, ikke er blevet opkrævet af denne på grund af det bidrag, denne betaler til den statslige sygeforsikringsinstitution, som godtgør en del af prisen på disse lægemidler til apotekerne, må det fastslås, at prisen på disse lægemidler er blevet nedsat efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1.
- 48 Denne fortolkning ændres ikke af den af den forelæggende ret anførte omstændighed, hvorefter de bidrag, som Boehringer Ingelheim betaler til den statslige sygeforsikringsinstitution, i modsætning til det, der var tilfældet i den sag, der gav anledning til dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), ikke skal betales i henhold til en retlig forpligtelse, men i henhold til aftaler indgået mellem selskabet og denne institution.
- 49 Det fremgår således hverken af ordlyden af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, eller af dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsens anvendelsesområde er begrænset til prisnedsættelser, der følger af retlige forpligtelser.
- 50 Nævnte fortolkning afkræftes heller ikke af den ungarske regerings argumentation, hvorefter der i det væsentlige ikke kan være tale om en »prisenedsættelse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, når der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem den modydelse, som Boehringer Ingelheim modtager, og de bidrag, som Boehringer Ingelheim betaler til den statslige sygeforsikringsinstitution. Den ungarske regering er i denne henseende af den opfattelse, at bidrag, der er baseret på et loft, ikke kan anses for en »prisenedsættelse« som omhandlet i denne bestemmelse, eftersom de ikke er tilpasset modværdien af de lægemidler, der leveres i transaktionskæden, men i en bestemt periode er tilpasset loftet for det tilskud, der ydes af den statslige sygeforsikringsinstitution, og fordi de er af offentlig karakter.
- 51 I denne henseende bemærkes, at det i henhold til den retspraksis, der er nævnt i præmis 41 ovenfor, alene er afgørende, at den afgiftspligtige person ikke har modtaget hele eller en del af modydelsen for sine varer. I det foreliggende tilfælde har Boehringer Ingelheim ikke rådet over

hele vederlaget for de solgte lægemidler, men kun en del af det endelige beløb, der betales af de grossister, som Boehringer Ingelheim har solgt sine lægemidler til, med fradrag af de beløb, der er betalt til den statslige sygesikringsinstitution.

- 52 Hertil kommer, at i tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, bestemmer momsdirektivets artikel 90, stk. 1, særligt, at »afgiftsgrundlaget [nedsættes] tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne«.
- 53 Selv om denne bestemmelse overlader medlemsstaterne et vist skøn, når de vedtager de foranstaltninger, der er nødvendige for at fastlægge nedsættelsens størrelse, har disse sidstnævnte imidlertid pligt til at tage nedsættelsen af afgiftsgrundlaget til følge i de tilfælde, der er fastsat i sidstnævnte artikel (jf. i denne retning dom af 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 54 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de betingelser for efterfølgende nedsættelse af beskatningsgrundlaget, der er fastsat i den nationale lovgivning, hvorefter de betalinger, som giver ret til en sådan nedsættelse, skal fastsættes på grundlag af retningslinjer, som denne virksomhed forud har fastsat inden for rammerne af sin forretningspolitik og gennemført i reklameøjemed, ville have den konsekvens, at alle medicinalvirksomheder, der har indgået aftaler om tilskud med den statslige sygeforsikringsinstitution, ville blive frataget muligheden for efterfølgende at nedsætte deres afgiftsgrundlag for momsen, også selv om der faktisk er sket en nedsættelse af prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1. De nævnte betingelser kan derfor ikke anses for at falde inden for rammerne af den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over i henhold til denne bestemmelse.
- 55 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en medicinalvirksomhed ikke i sit afgiftsgrundlag for moms kan fratrække den del af sin omsætning, der hidrører fra salg af lægemidler, hvortil der er ydet tilskud fra den statslige sygeforsikringsinstitution, og som den har betalt til denne institution i henhold til en kontrakt, der er indgået mellem sidstnævnte og denne virksomhed, med den begrundelse, at de beløb, der er betalt i denne forbindelse, ikke er blevet fastsat på grundlag af vilkår, der er blevet fastsat forudgående af den nævnte virksomhed inden for rammerne af dens forretningspolitik, og at disse betalinger ikke sker i reklamemæssigt øjemed.

Det andet spørgsmål

- 56 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der gør en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms betinget af, at den afgiftspligtige person, der har ret til tilbagebetaling, er i besiddelse af en faktura i dennes navn, der dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver anledning til nævnte tilbagebetaling, selv når en sådan faktura ikke er blevet udstedt, og gennemførelsen af denne transaktion kan godtgøres ved hjælp af andre midler.
- 57 Således som det fremgår af denne doms præmis 52, bestemmer momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at i tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, at afgiftsgrundlaget nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

- 58 I henhold til dette direktivs artikel 273 kan medlemsstaterne fastsætte de forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, på betingelse af bl.a., at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge yderligere faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i nævnte direktivs kapitel 3.
- 59 Idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, indrømmer disse bestemmelser medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formkrav, der skal opfyldes af de afgiftspligtige personer ved skatte- og afgiftsmyndighederne med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget (dom af 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273, kan imidlertid i princippet kun fravige overholdelsen af reglerne om afgiftsgrundlaget for momsen, såfremt det er strengt nødvendigt for at opfylde dette særlige formål. De skal nemlig mindst muligt påvirke momsdirektivets mål og principper og kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 28).
- 61 Det er derfor vigtigt, at de formkrav, som de afgiftspligtige skal opfylde for ved skatte- og afgiftsmyndighederne at udøve retten til at foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen, begrænses til dem, som gør det muligt at bevise, at en del af eller hele modydelsen definitivt ikke vil blive modtaget, efter at transaktionen har fundet sted. Det påhviler i denne henseende de nationale retter at undersøge, om dette er tilfældet med de formkrav, som den omhandlede medlemsstat kræver opfyldt (dom af 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 62 I det foreliggende tilfælde kan et krav som det i hovedsagen omhandlede, hvorefter den tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af nedsættelse af prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, er betinget af, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en kopi af fakturaen, der er udstedt i dennes navn, der dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver ret til tilbagebetaling, principielt bidrage til såvel at sikre en korrekt opkrævning af momsen og til at undgå svig som til at undgå risikoen for tab af afgiftsindtægter og forfølger således de lovlige formål, der er fastsat i momsdirektivets artikel 273 (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 32 og 33).
- 63 Eftersom besiddelse af en faktura i henhold til national ret imidlertid er en betingelse sine qua non for at opnå en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, påvirkes momsens neutralitet, når det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at opnå en sådan faktura (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 38).
- 64 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Boehringer Ingelheim ikke er i besiddelse af fakturaer vedrørende de betalinger, som selskabet har foretaget til den statslige sygeforsikringsinstitution, idet sidstnævnte kun har fremsat betalingskrav.
- 65 I et sådant tilfælde kræver princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet, at den pågældende medlemsstat tillader den afgiftspligtige person på anden måde for de nationale afgiftsmyndigheder at godtgøre, at den transaktion, der giver ret til nedsættelse af

afgiftsgrundlaget, faktisk er blevet gennemført (jf. i denne retning dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 40). Dette gælder så meget desto mere, når den pågældende transaktion, som i det foreliggende tilfælde, fandt sted i forhold til en statslig enhed.

- 66 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der gør en efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for moms betinget af, at den afgiftspligtige person, der har ret til tilbagebetaling, er i besiddelse af en faktura, der er udstedt i den pågældendes navn, der dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver anledning til nævnte tilbagebetaling, selv når en sådan faktura ikke er blevet udstedt, og gennemførelsen af denne transaktion kan godtgøres ved hjælp af andre midler.

Sagsomkostninger

- 67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en medicinalvirksomhed ikke i sit afgiftsgrundlag for merværdiafgiften kan fratrække den del af sin omsætning, der hidrører fra salg af lægemidler, hvortil der er ydet tilskud fra den statslige sygeforsikringsinstitution, og som den har betalt til denne institution i henhold til en kontrakt, der er indgået mellem sidstnævnte og denne virksomhed, med den begrundelse, at de beløb, der er betalt i denne forbindelse, ikke er blevet fastsat på grundlag af vilkår, der er blevet fastsat forudgående af den nævnte virksomhed inden for rammerne af dens forretningspolitik, og at disse betalinger ikke sker i reklamemæssigt øjemed.
- 2) Artikel 90, stk. 1, og artikel 273 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der gør den efterfølgende nedsættelse af afgiftsgrundlaget for merværdiafgift betinget af, at den afgiftspligtige person, der har ret til tilbagebetaling, er i besiddelse af en faktura, der er udstedt i den pågældendes navn, der dokumenterer gennemførelsen af den transaktion, der giver anledning til nævnte tilbagebetaling, selv når en sådan faktura ikke er blevet udstedt, og gennemførelsen af denne transaktion kan godtgøres ved hjælp af andre midler.

Underskrifter