



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} TAMARA ČAPETA

présentées le 6 juin 2024¹

Affaire C-248/23

Novo Nordisk AS

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[demande de décision préjudicielle formée par la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 90, paragraphe 1 – Réduction de la base d'imposition – Législation fiscale nationale excluant du bénéfice de la réduction de la base d'imposition les cotisations versées par une entreprise pharmaceutique à l'organisme public d'assurance maladie en vertu d'une obligation légale – Réduction du prix »

I. Introduction

1. « Oh, save me, save me, save me from this squeeze »² [« Oh non, je ne veux pas être pressé comme un citron »].

2. En effet, l'affaire au principal concerne les taxes, plus précisément la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle est pendante devant la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie), laquelle demande à la Cour d'interpréter l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA³, qui permet de réduire la base d'imposition en cas de réduction de prix intervenant après le moment où s'effectue l'opération.

3. Le litige oppose Novo Nordisk AS, une société pharmaceutique qui fournit des médicaments sur le marché hongrois, à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et douanes, Hongrie, ci-après la « direction des recours »), qui a rejeté la demande de Novo Nordisk tendant à la réduction a posteriori du montant de la TVA acquittée pour la fourniture de médicaments subventionnés.

¹ Langue originale : l'anglais.

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

³ Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

4. La Cour est appelée à dire si certains paiements imposés par le droit hongrois et calculés sur la base du prix de médicaments subventionnés doivent être assimilés à une réduction de prix ou à une taxe. S'il s'agit d'une réduction de prix, la base d'imposition devrait être réduite en vertu de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA. Toutefois, si ces paiements doivent être qualifiés de taxe, Novo Nordisk n'a pas droit à une réduction de la base d'imposition à la TVA.

II. Les faits du litige au principal, la question préjudicielle et la procédure devant la Cour

5. En Hongrie, la commercialisation au détail des médicaments s'effectue par l'intermédiaire des pharmacies. Les pharmacies s'approvisionnent auprès de distributeurs en gros et les grossistes auprès de sociétés de distribution de médicaments.

6. Les médicaments peuvent être subventionnés par le Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organisme de gestion du fonds national d'assurance maladie, Hongrie, ci-après le « NEAK »), qui applique alors un système de « subventionnement du prix d'achat ». En vertu de ce système, le NEAK octroie une subvention portant sur le prix d'achat des médicaments vendus sur ordonnance et pris en charge par la sécurité sociale dans le cadre de traitements ambulatoires. Le prix du médicament subventionné se répartit ensuite entre le NEAK et le patient. Le patient paie à la pharmacie un montant, dit « reste à charge », qui correspond à la différence entre le prix du médicament et le montant de la subvention versée par le NEAK. La pharmacie est remboursée a posteriori par le NEAK du montant de la subvention en question. Le prix des médicaments perçu par la pharmacie, qui constitue la base d'imposition à la TVA, a donc deux composantes, d'une part, la subvention du NEAK et, d'autre part, le « reste à charge » payé par le patient. La pharmacie doit donc payer la TVA tant sur le montant acquitté par le patient que sur la somme payée par le NEAK.

7. Novo Nordisk, la requérante au principal, est une société de droit danois qui fabrique et distribue des médicaments en Hongrie.

8. Novo Nordisk appartient, avec Novo Nordisk Hungária Kft., à un groupe de sociétés qui a conclu avec le NEAK, en son nom et pour le compte de Novo Nordisk, une convention de subventionnement concernant le portefeuille de médicaments et des conventions de prise en charge concernant les volumes subventionnés (ci-après la « convention de prise en charge »). Par ces accords, Novo Nordisk s'est engagée à verser au NEAK une somme qui dépend du volume de vente des médicaments bénéficiant de subventions de la sécurité sociale (ci-après l'« obligation de payer en vertu d'une convention de prise en charge ») en utilisant, à cette fin, une partie des recettes provenant de la vente de ces médicaments.

9. En plus des paiements dus en vertu des conventions de prise en charge, Novo Nordisk est tenue, en vertu de l'article 36, paragraphe 1, et de l'article 40/A, paragraphe 1, de l'a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (loi n° XCVIII de 2006 sur les dispositions générales applicables à la fourniture fiable et économiquement viable de médicaments et de dispositifs médicaux et sur le commerce des médicaments, *Magyar Közlöny* 2006/146, p. 11162, ci-après la « Gyftv »), d'effectuer des paiements supplémentaires de 20 % et 10 % « d'une partie de la subvention de sécurité sociale » pour tous les médicaments distribués en pharmacie et bénéficiant d'un financement par des fonds publics qu'elle a vendus (ci-après l'« obligation de payer en vertu de la loi »).

10. Dans la décision de renvoi, la juridiction de renvoi expose que, en s'acquittant de l'obligation de payer en vertu de la loi, dont le fait générateur est la vente des produits, Novo Nordisk renonce à une fraction de la contrepartie des médicaments qu'elle a reçue de la part du grossiste, autrement dit à une partie de son chiffre d'affaires. L'existence même de cette obligation de payer et, le cas échéant, le montant global dû à ce titre dépendent de la quantité de médicaments vendus et du montant de la subvention de la sécurité sociale. Plus précisément, en vertu de l'article 36, paragraphe 1, de la Gyftv, le montant à payer à ce titre correspond à 20 % d'une fraction de la subvention de sécurité sociale, telle qu'elle « résulte des données relatives aux ventes sur ordonnance pour le mois de référence – proportionnelle au prix à la production ».

11. Le 16 janvier 2021, Novo Nordisk a soumis à l'administration fiscale de premier degré une déclaration fiscale rectificative pour le mois de janvier 2016, en application de l'article 195 de l'az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (loi n° CL de 2017 instituant un code de procédure fiscale, *Magyar Közlöny* 2017/192, ci-après le « code de procédure fiscale »). Dans cette déclaration rectificative, la requérante a réduit de 7 832 000 forints hongrois (HUF) (environ 20 353,47 euros) le montant de TVA dû pour la période concernée en se prévalant des versements effectués en application des conventions de prise en charge conclues entre elle et le NEAK et des paiements effectués en application de l'article 36, paragraphe 1, et de l'article 40/A, paragraphe 1, de la Gyftv.

12. L'administration fiscale de premier degré a rejeté la déclaration rectificative de la requérante, ne permettant pas la réduction a posteriori de la base d'imposition. À la suite de la réclamation de Novo Nordisk, dans laquelle celle-ci a invoqué l'arrêt rendu dans l'affaire Boehringer Ingelheim⁴, la direction des recours a accepté la réduction de la base d'imposition en ce qui concerne les versements effectués en vertu des conventions de prise en charge.

13. En revanche, la direction des recours a refusé de déduire de la base d'imposition les versements effectués au titre de l'obligation de payer en vertu de la loi. Elle estime que celle-ci ne constitue pas une réduction de prix mais un impôt spécial. Selon elle, l'obligation de payer en vertu de la loi découle non pas des conventions de prise en charge, mais directement des dispositions de la loi. Il ne s'agit donc pas d'une réduction de prix, car les versements effectués par le distributeur de médicaments ne sont pas destinés au consommateur final et sont essentiellement un moyen d'atteindre des objectifs budgétaires et de santé. Comme je l'ai indiqué ci-dessus, les obligations de payer en vertu de la loi sont régies par le code de procédure fiscale ; les sommes dues à ce titre doivent être versées à l'administration fiscale et, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous a), de ce code, doivent être considérées comme un impôt. La défenderesse au principal soutient donc que le montant payé au titre de l'obligation de payer en vertu de la loi est un impôt qui doit être payé en vertu d'une règle de droit à caractère impératif et qu'il ne saurait être considéré comme une réduction de prix.

14. Dans ces conditions, la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 90, paragraphe 1, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle une entreprise pharmaceutique qui, en application de la loi, reverse à l'organisme d'assurance maladie étatique une partie de son chiffre d'affaires provenant de ses ventes de produits pharmaceutiques bénéficiant d'un financement par des fonds publics, n'a pas droit à une

⁴ Arrêt du 6 octobre 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, ci-après l'« arrêt Boehringer Hongrie », EU:C:2021:818).

réduction a posteriori de la base d'imposition au titre de ces versements, compte tenu du fait que ceux-ci sont effectués en application de la loi, que leur assiette peut être réduite par déduction des versements effectués au titre d'une convention de prise en charge et des dépenses engagées par l'entreprise pour la recherche et le développement dans le secteur de la santé, et que les sommes dues sont perçues par l'administration fiscale étatique, qui les transfère immédiatement à l'organisme d'assurance maladie étatique ? »

15. Des observations écrites ont été soumises à la Cour par Novo Nordisk, le gouvernement hongrois et la Commission européenne.

16. Une audience s'est tenue le 19 mars 2024, au cours de laquelle Novo Nordisk, le gouvernement hongrois et la Commission ont présenté leurs arguments oraux.

III. Le cadre juridique

Le droit de l'Union

17. L'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit :

« En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres. »

Le droit hongrois

18. L'article 36, paragraphe 1, de la Gyftv dispose :

« Les titulaires d'autorisations de mise sur le marché de médicaments ou, lorsque ceux-ci n'exercent pas d'activité de commercialisation dans le pays, les distributeurs – en vertu d'un accord conclu par lesdits distributeurs et approuvé par l'administration fiscale étatique – ou, dans le cas de préparations, les demandeurs de la subvention de sécurité sociale pour la préparation respectivement concernée ou, lorsque ceux-ci ne sont pas distributeurs de ladite préparation, les distributeurs de cette dernière (ci-après, conjointement et aux fins de l'application des dispositions du présent chapitre, les "titulaires d'autorisations de mise sur le marché de médicaments") sont soumis, pour tous leurs médicaments et préparations (ci-après, conjointement et aux fins de l'application des dispositions du présent chapitre, les "médicaments") qui bénéficient d'un financement par des fonds publics et sont commercialisés en pharmacie – à l'exception des médicaments visés à l'article 38, paragraphe 1, et des préparations visées par les règles applicables aux préparations pour nourrissons et préparations de suite – à une obligation de payer qui correspond à 20 % d'une fraction de la subvention de sécurité sociale – telle qu'elle résulte des données relatives aux ventes sur ordonnance pour le mois de référence – proportionnelle au prix à la production ou au prix à l'importation (ci-après conjointement le "prix à la production") (prix à la production/prix à la consommation). Les titulaires d'autorisations de mise sur le marché de médicaments sont soumis, pour toutes les préparations visées par la disposition applicable aux préparations pour nourrissons et préparations de suite bénéficiant d'un financement par des fonds publics et commercialisées en pharmacies, à une obligation de payer qui correspond à 10 % d'une fraction de la subvention de sécurité sociale – telle qu'elle résulte des données relatives aux ventes sur ordonnance pour le

mois de référence – proportionnelle au prix à la production (prix à la production/prix à la consommation). Le montant de l'obligation de payer est calculé par produit et par poste de subvention. Il faut entendre : par "subvention de sécurité sociale", la subvention incluant la TVA (brute) ; par "prix à la consommation", le prix à la consommation brut, et, par "prix à la production", le prix à la production excluant la TVA (net). »

19. Aux termes de l'article 40 de cette loi, l'administration fiscale étatique :

« a) immédiatement après avoir perçu les sommes recueillies au titre de l'article 36, paragraphes 1 à 2 et 4 à 4a,

(b) transfère celles-ci sur le compte, prévu par une disposition distincte, et tenu auprès du Trésor public, du fonds national d'assurance maladie. »

20. L'article 40/A de ladite loi est libellé comme suit :

« 1) Outre l'obligation de payer prévue à l'article 36, paragraphe 1, et pour autant qu'il n'existe pas de produit bénéficiant d'un financement par des fonds publics mis sur le marché sous une autre marque par un autre titulaire d'autorisation de mise sur le marché, mais dont la substance active et le mode d'administration correspondent à ceux du produit concerné, les titulaires d'autorisations de mise sur le marché de médicaments ou, lorsque ceux-ci n'exercent pas d'activité de commercialisation dans le pays, les distributeurs – en vertu d'un accord conclu par lesdits distributeurs et approuvé par l'administration fiscale étatique – ou, dans le cas de préparations, les demandeurs de la subvention de sécurité sociale pour la préparation respectivement concernée ou, lorsque ceux-ci ne sont pas distributeurs de ladite préparation, les distributeurs de cette dernière (ci-après, conjointement et aux fins de l'application des dispositions du présent chapitre, les "titulaires d'autorisations de mise sur le marché de médicaments") sont soumis, pour tous leurs médicaments qui bénéficient d'un financement par des fonds publics et sont commercialisés en pharmacie pendant au moins six ans à un prix – retenu comme base dudit financement – supérieur à 1 000 [HUF (environ 2,63 euros)], à une obligation de payer qui correspond à 10 % d'une fraction de la subvention de sécurité sociale – telle qu'elle résulte des données relatives aux ventes sur ordonnance pour le mois de référence – proportionnelle au prix à la production ou au prix à l'importation (ci-après conjointement le "prix à la production") (prix à la production/prix à la consommation). Le montant de l'obligation de payer est calculé par produit et par poste de subvention.

[...]

4) Les dispositions de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale et du code de procédure fiscale s'appliquent à l'obligation de payer visée au paragraphe 1, sous réserve des exceptions prévues par la présente loi.

5) L'administration fiscale nationale informe l'organisme d'assurance maladie de l'approbation de l'accord conclu entre le titulaire de l'autorisation de mise sur le marché et le distributeur visé au paragraphe 1 dans les huit jours suivant la date de cette approbation.

6) Au plus tard le 10 du deuxième mois civil suivant le mois de référence, l'organisme de gestion du fonds national d'assurance maladie communique aux personnes qui en sont redevables ou publie sur son site Internet les chiffres relatifs aux subventions et aux ventes qui sont nécessaires pour s'acquitter de leur obligation de payer en vertu du paragraphe 1 ci-dessus.

7) Les titulaires d'une autorisation de mise sur le marché d'un médicament doivent, au titre de l'obligation de payer visée au paragraphe 1 ci-dessus, présenter une déclaration à l'administration fiscale nationale au plus tard le 20 du troisième mois civil suivant le mois de référence, en utilisant le formulaire prévu par l'administration fiscale étatique, et effectuer en même temps un paiement sur un compte ouvert à cet effet par l'administration fiscale étatique auprès du Trésor public.

8) L'organisme d'assurance maladie chargé de la gestion du fonds d'assurance maladie fournit par voie électronique à l'administration fiscale étatique les données nécessaires au contrôle des personnes redevables de l'obligation de payer susmentionnée en même temps que les informations visées au paragraphe 6.

9) L'administration fiscale étatique transfère immédiatement les sommes recueillies au titre du paragraphe 1 ci-dessus sur le compte, prévu par une disposition distincte, et tenu auprès du Trésor public, du fonds national d'assurance maladie. »

IV. Analyse

21. La présente affaire appelle une interprétation de la directive TVA qui permettra à la juridiction de renvoi de décider si l'obligation de payer prévue par le droit national est une réduction de prix permettant de réduire la base d'imposition.

22. Lorsqu'un assujetti, pour quelque raison que ce soit, réduit le prix d'un bien ou d'un service qu'il livre, cette réduction est déductible de la base d'imposition à la TVA. Des réductions de prix peuvent être accordées au moment de l'opération, auquel cas l'article 79 de la directive TVA est applicable. Toutefois, les prix peuvent également être réduits après le moment où l'opération est effectuée. Dans ce cas, l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit la réduction de la base d'imposition. C'est l'application de cette disposition qui est en cause en l'espèce.

23. Ces dispositions constituent l'expression d'un principe fondamental de la directive TVA, selon lequel la base d'imposition est constituée par la contrepartie réellement reçue et dont le corollaire consiste en ce que l'administration fiscale ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti avait perçu⁵.

24. En vertu de la Gyftv, Novo Nordisk était tenue de verser au NEAK un montant directement lié à la quantité et au prix des produits livrés, ce paiement ayant lieu après la livraison de ces produits.

25. Ledit paiement constitue-t-il une réduction de prix, auquel cas la base d'imposition devrait être réduite du montant de ce même paiement, en vertu de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, ou constitue-t-il l'exécution de l'obligation de payer un impôt spécial, auquel cas il n'affecte pas la base d'imposition ?

26. À mon sens, différents éléments de la présente affaire peuvent plaider en faveur de chacune de ces deux conclusions. La jurisprudence, en particulier les arrêts *Boehringer Allemagne*⁶ et *Boehringer Hongrie*, apporte certains éléments, mais ne peut fournir une réponse définitive pour la présente affaire.

⁵ Voir jurisprudence citée dans les conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire E. (TVA – Réduction de la base d'imposition) (C-335/19, EU:C:2020:424, point 30).

⁶ Arrêt du 20 décembre 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, ci-après l'« arrêt *Boehringer Allemagne* », EU:C:2017:1006).

27. Je procéderai de la manière suivante. Premièrement, j'expliquerai pourquoi le paiement en vertu de la loi qui est en cause peut être considéré comme une réduction de prix (A). Deuxièmement, j'expliquerai pourquoi, même si le paiement en cause présente la plupart des traits d'un impôt spécial, il ne peut pas être considéré comme tel en l'espèce (B). Je proposerai donc à la Cour de conclure, en l'espèce, que le paiement en cause doit être considéré comme une réduction de prix (C).

A. Sur le paiement en cause en tant que réduction de prix

28. Il résulte de l'arrêt *Boehringer Allemagne* que, pour être qualifiée de réduction de prix au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, une réduction de prix ne doit pas nécessairement être volontaire, mais peut résulter d'une obligation légale⁷.

29. L'affaire *Boehringer Allemagne* concernait la remise sur le prix de certains médicaments qu'une entreprise pharmaceutique était tenue d'accorder, en vertu de la loi, à une entreprise d'assurance-maladie privée qui remboursait les patients. La principale raison pour laquelle la Cour a jugé que cette remise était une réduction de prix au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA est que, en raison de la législation allemande en question, l'entreprise pharmaceutique ne pouvait disposer que d'une somme correspondant au prix de vente de ces produits aux pharmacies diminué de ladite remise⁸.

30. Le fait que l'assuré, et non la compagnie d'assurance, était le bénéficiaire direct des livraisons ne rompait pas le lien direct entre la livraison de biens effectuée et la contrepartie reçue. En effet, selon la Cour, l'entreprise d'assurance-maladie privée en cause devait être considérée comme étant le consommateur final d'une livraison effectuée par une entreprise pharmaceutique et, partant, le montant dû à l'administration fiscale ne pouvait excéder celui payé par l'entreprise d'assurance en tant que consommateur final⁹. La contrepartie que l'entreprise avait effectivement reçue et qui constituait la base d'imposition avait donc été réduite par la remise imposée par la loi¹⁰.

31. Dans la présente affaire, selon l'exposé de la juridiction de renvoi, au titre de l'obligation de payer en vertu de la loi, Novo Nordisk rembourse au NEAK, qui finance les médicaments, un pourcentage fixé à l'avance pour chaque médicament dont le prix est subventionné.

32. Même si le NEAK n'est pas un bénéficiaire direct de la livraison du médicament, il peut néanmoins être qualifié de consommateur final au sens où la compagnie d'assurance était un consommateur final dans l'affaire *Boehringer Allemagne*. En effet, le NEAK paie une partie du prix des médicaments livrés.

33. Étant donné que le montant dû par Novo Nordisk au NEAK en vertu de la loi hongroise est calculé sur la base du prix des médicaments délivrés sur ordonnance que cette entreprise a livrés et que le remboursement est effectué en faveur de cette institution, qui est également un consommateur final, ce remboursement constitue une réduction de prix des médicaments livrés accordée après le moment où l'opération a été effectuée, au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA.

⁷ Voir, en ce sens, arrêt *Boehringer Allemagne*, points 42, 43 et 46.

⁸ Arrêt *Boehringer Allemagne*, point 35.

⁹ Arrêt *Boehringer Allemagne*, points 40 et 41.

¹⁰ Arrêt *Boehringer Allemagne*, point 36.

34. Par conséquent, une obligation de payer en vertu de la loi telle que celle en cause au principal peut constituer une réduction de prix, de sorte que, aux fins de la TVA, la « base d'imposition » de Novo Nordisk peut être réduite du fait de la réduction de prix résultant de ce paiement.

B. Sur le paiement en cause en tant que taxe

35. Si, en revanche, le paiement en cause n'était pas un remboursement d'une partie du prix payé par le NEAK en tant que consommateur final, mais le paiement au NEAK, en tant que caisse publique d'assurance maladie, d'un impôt spécial prévu par la loi, l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA ne trouverait pas à s'appliquer. Dans cette hypothèse, il n'y aurait aucune raison de réduire la base d'imposition, car le paiement de cet impôt ne réduirait pas le montant de la contrepartie reçue par Novo Nordisk pour ses livraisons de médicaments subventionnés.

36. Dans l'affaire Boehringer Allemagne, la remise qui devait être accordée par l'entreprise pharmaceutique était destinée à l'entreprise d'assurance privée, qui ne jouait pas de rôle public. Il était donc clair que, dans l'affaire Boehringer Allemagne, le paiement effectué en vertu de la loi réduisait directement la contrepartie reçue pour les produits livrés.

37. Au contraire, selon le gouvernement hongrois, le NEAK est une institution relevant de la puissance publique chargée non seulement de subventionner les médicaments, mais également d'autres responsabilités dans l'organisation de la santé publique. Par conséquent, dans la présente affaire, le paiement postérieur au moment où l'opération est effectuée pourrait également être considéré comme contribuant à la partie du budget de l'État dont le NEAK est responsable et qui peut être utilisée non seulement pour alléger la charge pesant sur les patients lors de l'achat de médicaments, mais également à d'autres fins publiques d'organisation du système de santé publique. Pour cette raison, selon moi, les conclusions de l'arrêt Boehringer Allemagne ne peuvent pas être appliquées automatiquement en l'espèce.

38. Dans l'arrêt Boehringer Hongrie, la Cour a eu l'occasion de se prononcer sur des paiements effectués par une société pharmaceutique au NEAK, qui étaient également calculés sur la base du prix et du volume des médicaments subventionnés livrés. La Cour a considéré ces paiements comme une réduction de prix. Néanmoins, dans cette affaire, les paiements étaient fondés sur une relation contractuelle entre le NEAK et la société pharmaceutique et non sur la loi, de sorte qu'ils ne pouvaient pas être traités comme des impôts. Il était clair également que les parties étaient convenues de ces paiements précisément pour réduire le prix payé par le NEAK pour ces médicaments. En conséquence, la conclusion de la Cour dans ladite affaire, selon laquelle l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA était applicable, ne saurait être automatiquement appliquée au cas d'espèce, dans lequel le paiement est fondé sur la loi et va au budget général de l'État, duquel il est automatiquement transmis ou transféré à une partie de ce budget gérée par le NEAK.

39. La question qui se pose est donc de savoir si le paiement en vertu de la loi qui est en cause pourrait être considéré comme un impôt.

40. Le gouvernement hongrois considère que les paiements en cause sont des impôts spéciaux qui n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 401 de la directive TVA (1) et que ces impôts spéciaux ne réduisent pas la base d'imposition (2)¹¹.

1. Une taxe au sens de l'article 401 de la directive TVA

41. L'article 401 de la directive TVA dispose que, « [s]ans préjudice d'autres dispositions [du droit de l'Union], les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre [...] de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ».

42. L'article 401 de la directive TVA ne s'oppose donc pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe, pour autant qu'elle ne présente pas l'une des caractéristiques essentielles de la TVA.

43. Il ressort de la jurisprudence que lesdites caractéristiques sont au nombre de quatre, à savoir l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujéti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, la perception de cette taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris à celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment, et la déduction de la TVA due par un assujéti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution, de telle sorte que cette taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de ladite taxe repose en définitive sur le consommateur¹².

44. Même si le paiement en cause est calculé sur la base du chiffre d'affaires de la société, il ne fait aucun doute que les sommes dues en vertu de la loi en cause au principal ne sont pas perçues à chaque stade du processus de production et de distribution, mais ne sont versées qu'une seule fois par les sociétés pharmaceutiques au NEAK par l'intermédiaire de l'administration fiscale.

45. En conséquence, une obligation de payer en vertu de la loi telle que celle en cause au principal ne relève pas de la notion de « taxe » ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 401 de la directive TVA.

46. L'obligation de payer en vertu de la loi instituée par le droit hongrois n'est donc pas une taxe que la directive TVA interdit aux États membres d'introduire. Toutefois, cela ne répond toujours pas à la question de savoir si cette obligation de payer en vertu de la loi peut être qualifiée d'impôt.

¹¹ Dans ses observations écrites, ce gouvernement a invoqué l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive TVA. Lors de l'audience, il a soutenu de manière plus générale que le paiement en vertu de la loi équivaut à un impôt, mais sans nécessairement pouvoir être qualifié de tel au sens de cette disposition.

¹² Voir, en ce sens, arrêts du 8 juin 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 et C-390/97, EU:C:1999:285, points 20 et 21 et jurisprudence citée) ; du 3 octobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, point 21 et jurisprudence citée), et du 25 février 2021, Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, point 48 et jurisprudence citée).

2. L'obligation de payer en vertu de la loi en tant que taxe restant dans la base d'imposition

47. Il résulte d'une jurisprudence constante que la qualification d'une imposition, taxe, droit ou prélèvement au regard du droit de l'Union incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national¹³.

48. En vertu de l'article 78, premier alinéa, sous a), de la directive TVA, la base d'imposition à la TVA comprend les impôts. La Cour a précisé que, pour relever de cette disposition, le fait générateur de l'impôt supposé en cause doit coïncider avec celui de la TVA et doit pouvoir être qualifié d'impôt, ces critères étant cumulatifs¹⁴.

49. En l'espèce, il est satisfait au premier critère : il est constant que la livraison des médicaments constitue le fait générateur de l'obligation de payer en vertu de la loi et de la TVA.

50. Toutefois, comme l'a souligné la Commission, la jurisprudence relative à l'article 78 de la directive TVA ne précise pas ce qui permet de qualifier d'impôt un paiement en vertu de la loi. La Commission propose de prendre en considération les aspects suivants¹⁵ : les questions de savoir si le paiement est obligatoire et résulte de la loi¹⁶, s'il a une base d'imposition et un taux d'imposition prédéterminés, qui est le bénéficiaire du paiement, et quelle était l'intention du législateur national et les objectifs de l'impôt lui-même.

51. En l'espèce, il est clair que le paiement en cause est fondé sur la loi et qu'il est obligatoire. Toutefois, même si cette caractéristique permet de qualifier le paiement en cause d'impôt, ainsi que je l'ai expliqué au point 28 des présentes conclusions, elle n'empêche pas de le qualifier de réduction de prix. En d'autres termes, tout paiement fondé sur la loi n'est pas un impôt, mais, pour être un impôt, un paiement doit être fondé sur la loi et obligatoire.

52. L'obligation de payer en vertu de la loi a également une base d'imposition et un taux prédéterminés. Elle pourrait donc être qualifiée d'impôt. Cependant, cette base étant également liée au prix des médicaments livrés, on ne saurait non plus exclure de la qualifier de réduction de prix.

53. Un autre critère pertinent ayant été proposé pour déterminer si un paiement est un impôt est l'identité du bénéficiaire de ce paiement. À cet égard, le paiement en cause est versé au budget national, ce qui plaiderait dans le sens de le considérer comme un impôt. Toutefois, il est également constant qu'il est immédiatement et automatiquement transféré à la partie du budget gérée par le NEAK. Cela ne devrait pas, en soi, le priver de sa nature fiscale. Toutefois, cela peut également indiquer qu'il s'agit d'un paiement qui réduit le prix à payer par le NEAK en tant que consommateur final de médicaments.

¹³ Voir, en ce sens, arrêts du 13 février 1996, *Bautiaa et Société française maritime* (C-197/94 et C-252/94, EU:C:1996:47, point 39 et jurisprudence citée) ; du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, point 107 et jurisprudence citée), et du 3 mars 2021, *Promociones Oliva Park* (C-220/19, EU:C:2021:163, point 45 et jurisprudence citée).

¹⁴ Voir, en ce sens, arrêt du 20 mai 2010, *Commission/Pologne* (C-228/09, EU:C:2010:295, point 30 et jurisprudence citée).

¹⁵ La Commission a invoqué l'arrêt du 21 décembre 2011, *Air Transport Association of America e.a.* (C-366/10, EU:C:2011:864, points 143 à 147). Sur le caractère approprié de ces critères, voir conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire *IRCCS – Fondazione Santa Lucia* (C-189/15, EU:C:2016:287, note en bas de page 35).

¹⁶ Certains auteurs soutiennent que le caractère obligatoire est une caractéristique essentielle, voire décisive, d'un impôt : voir Suchy, G., « Some propositions on tax as a legal concept », dans Peeters, B., *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, p. 49 à 54, en particulier p. 49. D'autres suggèrent que les impôts peuvent se définir comme des contributions obligatoires payées au gouvernement pour financer les dépenses publiques : voir Barassi, M., « The notion of tax and the different types of taxes », dans Peeters, B., *The Concept of Tax*, op. cit., p. 59 à 72, en particulier p. 72.

54. Les caractéristiques du paiement en cause qui ont été énumérées permettent de le qualifier d'impôt, mais ne sont pas décisives, car elles peuvent également conduire à la conclusion que ce paiement est une réduction de prix.

55. Le gouvernement hongrois a avancé deux arguments supplémentaires plaidant pour que le paiement en cause soit qualifié d'impôt. Premièrement, il a invoqué la jurisprudence de la Cour selon laquelle, pour qu'un paiement puisse être qualifié d'« impôt », il importe non seulement d'établir l'existence d'une obligation de payer un montant, mais également que, en cas de non-respect de cette obligation, le redevable soit poursuivi par les autorités étatiques compétentes¹⁷. À cet égard, lors de l'audience, le gouvernement hongrois a indiqué que les producteurs pharmaceutiques qui manqueraient à leur obligation de paiement en vertu de la loi pourraient être poursuivis comme tout autre contribuable¹⁸.

56. Deuxièmement, le gouvernement hongrois a expliqué que les dépenses de recherche et de développement pouvaient être utilisées pour réduire l'assiette du montant dû au titre de l'obligation de payer en vertu de la loi. Le contribuable serait en droit de prétendre à cette réduction, sans que l'administration dispose d'un pouvoir discrétionnaire à cet égard, et tout contribuable pourrait en bénéficier dans des conditions identiques. Cette réduction de la base d'imposition ne serait pas possible, selon la juridiction de renvoi, si le paiement en cause n'était pas un impôt.

57. Même si ces deux arguments plaident pour que le paiement en cause soit qualifié d'impôt, ils ne sont pas suffisants. L'obligation de payer en cause est dépourvue, à mon sens, de la dernière caractéristique (mais non la moindre) qu'un impôt doit présenter.

58. La dernière caractéristique proposée par la Commission pour qu'un paiement soit qualifié d'impôt est l'intention de l'État. Si l'État avait l'intention de percevoir des impôts, une obligation de payer pourrait être considérée comme un impôt.

59. Toutefois, il est souvent difficile de déterminer l'intention du législateur. Le gouvernement hongrois a effectivement fait valoir devant la Cour que son intention était d'instaurer un impôt. Cela ne me paraît pas suffisant, car il faut encore que cette intention du législateur soit comprise par les contribuables.

60. Je suis donc d'avis qu'un critère plus approprié serait que le contribuable puisse prévoir que, en imposant une obligation de payer en vertu de la loi, le législateur entend instaurer un impôt¹⁹.

61. À cet égard, et sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il semble que la législation hongroise n'ait pas clairement mis en évidence le caractère fiscal supposé du paiement en cause.

¹⁷ Voir arrêt du 18 janvier 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, point 32 et jurisprudence citée).

¹⁸ Cela semble corroborer les observations écrites de ce gouvernement, dans lesquelles il se réfère à l'article 36, paragraphe 5, et à l'article 40/A, paragraphe 4, de la Gyftv, lesquels renvoient explicitement à l'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003 portant code de procédure fiscale, *Magyar Közlöny* 2003/131).

¹⁹ Voir, à cet égard, Cour EDH, 9 novembre 1999, Špaček s.r.o. c. République tchèque, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, point 54 et jurisprudence citée. Voir, aussi, Cour de justice de l'Union européenne, Direction de la Recherche et Documentation, « Étendue du principe de légalité de l'impôt, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée », note de recherche, septembre 2018, disponible à l'adresse Internet suivante : ndr_etendue_du_principe_de_legalite_de_limpot_notamment_en_matiere_de_taxe_sur_la_valeur_ajoutee_fr.pdf (europa.eu).

62. Au contraire, comme l'a observé la Commission, les dispositions pertinentes du droit hongrois n'indiquent pas la nature fiscale du paiement en cause. Elles ne le qualifient pas d'impôt, mais le désignent plus précisément comme « une obligation de payer ».

63. En outre, comme le relèvent Novo Nordisk et la Commission, l'exposé des motifs des dispositions législatives pertinentes en l'espèce semble qualifier le paiement en vertu de la loi de remise plutôt que d'impôt. Selon la Commission, cet exposé des motifs énonce que « la sécurité sociale est le plus grand acheteur de médicaments, de sorte que le bénéficiaire de la ristourne sur les ventes de médicaments subventionnés doit être l'assureur ».

64. Interrogé sur ce point lors de l'audience, le gouvernement hongrois a admis que l'utilisation de ces termes était malheureuse.

65. À cet égard, il convient de rappeler que le principe de sécurité juridique, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union, exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables, afin que les justiciables puissent connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations et prendre leurs dispositions en conséquence²⁰.

66. Comme l'a fait valoir l'avocate générale Sharpston, il est en effet essentiel qu'un impôt soit défini par des règles légalement contraignantes accessibles aux assujettis en avance d'une manière suffisamment claire, précise et exhaustive, afin de leur permettre de prévoir et de déterminer le montant de l'impôt dû à un moment donné sur la base des textes et des données disponibles ou accessibles pour eux²¹.

67. Or, l'obligation de payer en vertu de la loi qui est en cause en l'espèce ne satisfait pas à ces exigences de clarté et de prévisibilité, de sorte qu'un contribuable pourrait ne pas avoir su à l'avance que le paiement en cause était dû en tant qu'impôt et non en tant que réduction de prix.

C. Proposition

68. À mon avis, la loi hongroise en cause n'est pas de nature à énoncer une règle claire, précise et prévisible qui permette à Novo Nordisk, en tant que contribuable, de comprendre que l'obligation de payer en vertu de la loi est un impôt et ne saurait être traitée comme une réduction de prix. Dans le même temps, les conditions posées par la jurisprudence pour que ce paiement soit qualifié de réduction de prix sont remplies.

69. En conséquence, je suggère à la Cour de conclure que, dans les circonstances de l'espèce, l'obligation de payer en vertu de la loi ne répond pas à tous les critères juridiques pour constituer un impôt et doit être qualifiée de réduction de prix en vertu de la loi, au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA.

70. Cela n'empêche toutefois pas un État membre d'adopter, de manière plus explicite, une mesure fiscale qui répondrait à un objectif similaire de financement de la politique de santé publique.

²⁰ Voir arrêt du 16 février 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106, point 105 et jurisprudence citée).

²¹ Conclusions de l'avocate générale Sharpston dans l'affaire Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2018:995, point 114).

V. Conclusion

71. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée par la Fővárosi Törvényszék (cour de Budapest-Capitale, Hongrie) de la manière suivante :

L'article 90, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doit être interprété en ce sens que :

il s'oppose à une réglementation nationale en vertu de laquelle une entreprise pharmaceutique qui, en vertu de la loi, est tenue de verser à un organisme d'assurance maladie étatique une partie de son chiffre d'affaires provenant des ventes de produits pharmaceutiques financés par des fonds publics n'a pas droit à une réduction a posteriori de la base d'imposition au titre de ces versements si la réglementation nationale en cause n'indique pas de manière claire, précise et prévisible que le paiement en cause est dû en tant qu'impôt.