



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

6. listopada 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. stavak 1. – Smanjenje oporezivog iznosa u slučaju smanjenja cijene nakon trenutka u kojem je transakcija izvršena – Doprinosi koje farmaceutsko društvo uplaćuje državnom tijelu za zdravstveno osiguranje – Članak 273. – Administrativne formalnosti propisane nacionalnim propisom za ostvarivanje prava na smanjenje – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-717/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Törvényszék (ranije Fővárosi Bíróság) (Okružni sud u Budimpešti (ranije Sud u Budimpešti, Mađarska)), odlukom od 16. rujna 2019., koju je Sud zaprimio 27. rujna 2019., u postupku

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Kumin, predsjednik vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj) i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, Sz. Vámosi-Nagy, *ügyvéd*,
- za mađarsku vladu, Z. Fehér Miklós i G. Koós, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i L. Havas, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: mađarski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. stavka 1. i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (u daljnjem tekstu: Boehringer Ingelheim) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državnog ureda za poreze i carine, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Žalbeni odjel) u vezi s odlukom kojom je potonji odbio društvu Boehringer Ingelheim da od svojeg iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost (PDV) odbije doprinose koje je uplatilo Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (tijelo za upravljanje nacionalnim fondom za zdravstveno osiguranje, Mađarska; u daljnjem tekstu: Državno tijelo za zdravstveno osiguranje ili NEAK).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u:
„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je [dobavljač dobio ili će dobiti od kupca ili neke treće strane u zamjenu za isporuku], uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”
- 4 Članak 90. te direktive propisuje:
„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.
2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”
- 5 Članak 273. te direktive određuje:
„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.
Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Mađarsko pravo

- 6 Članak 65. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost) (Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.); u dalnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, ako ovim zakonom nije drugačije propisano, oporezivi iznos čini novčana naknada koju je dobavljač primio ili će primiti od kupca robe, primatelja usluge ili neke treće osobe, uključujući svaku potporu, neovisno o njezinu obliku, koja izravno utječe na cijenu isporuke robe ili usluga.”

- 7 Članak 77. tog zakona propisuje:

„1. U slučaju isporuke robe, pružanja usluga ili stjecanja robe unutar Zajednice, izmjena ili prestanak ugovora – uključujući nevaljanost i nepostojanje ugovora – razlozi su za naknadno smanjenje oporezivog iznosa u visini koja odgovara predujmu ili protučinidbi koji jesu ili koji trebaju biti vraćeni u cijelosti ili djelomično.

[...]

4. Ako nakon isporuke robe ili pružanja usluga porezni obveznik u skladu s uvjetima utvrđenima njegovom poslovnom politikom u promidžbene svrhe vrati određeni iznos novca osobi koja nije izravno od njega stekla robu ili uslugu koja daje pravo na povrat, bez obzira na to podliježe li ta osoba poreznoj obvezi ili ne, porezni obveznik koji izvršava povrat moći će naknadno smanjiti oporezivi iznos koji se odnosi na isporuku robe ili usluga koje su predmet povrata (transakcija koja daje pravo na smanjenje oporezivog iznosa), pod uvjetom da je:

- (a) isporuka robe ili pružanje usluga koje je izvršeno izravno osobi koja ima pravo na povrat (transakcija koja daje pravo na povrat) oporeziva transakcija provedena na nacionalnom području i da je
- (b) iznos koji treba vratiti manji od iznosa dobivenog množenjem broja transakcija koje daju pravo na povrat s najnižom jediničnom cijenom, uvećanom za porez, isporučene robe ili pruženih usluga u okviru predmetne promidžbene mjere i u odnosu na sve transakcije koje daju pravo na smanjenje oporezivog iznosa.

5. U kontekstu primjene stavka 4. smatrat će se da iznos povrata uključuje iznos poreza.”

- 8 U skladu s člankom 78. stavcima 3. i 4. navedenog zakona:

„3. Za primjenu članka 77. stavka 4. porezni obveznik koji izvršava povrat mora imati:

- (a) presliku računa na ime osobe koja ima pravo na povrat, kojim se potvrđuje da je transakcija koja toj osobi daje pravo na povrat izvršena i koji nedvojbeno pokazuje da je predmetna transakcija oporeziva transakcija provedena na nacionalnom području i
- (b) dokaz o bankovnoj doznaci ili plaćanju u gotovini, kojim se nedvojbeno potvrđuje da je porezni obveznik izvršio povrat iznosa određenog njegovom poslovnom politikom osobi koja na njega ima pravo.

4. Dokaz iz stavka 3. točke (b) sadržava sljedeće podatke:

- (a) Ime, adresu i, ako je riječ o poreznom obvezniku, porezni identifikacijski broj osobe koja ima pravo na povrat.
- (b) Informacije o pravu na odbitak u pogledu predmetne transakcije, na temelju izjave osobe koja ima pravo na povrat.”

9 Članak 195. adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Zakon br. CL iz 2017. o Zakoniku o poreznom postupku) propisuje:

„Ako je porezni obveznik podnio dopunu prijave, pri čemu je isključivo tvrdio da je pravno pravilo na kojem se temelji porezna obveza neustavno ili protivno drugom pravnom aktu Europske unije koji ima opću primjenu i izravno je primjenjiv ili da je općinska odluka protivna nekom drugom pravnom pravilu, porezna će uprava odlučiti o dopuni prijave u roku od petnaest dana od trenutka njezina podnošenja, a da pritom neće izvršiti nikakvu provjeru, pod uvjetom da u trenutku njezina podnošenja Ustavni sud, Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) ili Sud Europske unije još nisu objavili odluku o tom pitanju ili da navedena dopuna prijave ne ispunjava ono što je javnom odlukom propisano.”

10 Članak 17. stavak 4. biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-köz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (Zakon br. XCVIII iz 2006. o općim odredbama primjenjivima na pouzdanu i ekonomski isplativu isporuku lijekova i medicinskih proizvoda te na trgovinu lijekovima, u daljnjem tekstu: Gyftv) propisuje:

„Zabranjeno je oglašavanje lijekova i prehrambenih proizvoda koji se mogu izdavati samo na liječnički recept u ljekarnama ili čije je subvencioniranje iz sustava socijalne sigurnosti odobreno, kao i medicinskog materijala koji subvencionira socijalno osiguranje.”

11 Članak 26. stavci 2., 5. i 6. Gyftv-a propisuju:

„2. Radi poštovanja proračunskog okvira, [državno] tijelo zdravstvenog osiguranja može sklopiti ugovore o subvencioniranju iz stavka 5. u pogledu lijekova koji su već subvencionirani ili čije je subvencioniranje nedavno odobreno, ili određenih kategorija ili njihovih oznaka, kao i lijekova koji su subvencionirani iz razloga pravičnosti.

[...]

5. Obveza plaćanja predviđena ugovorima o subvencioniranju može se odrediti:

- (a) proporcionalno subvenciji cijene isplaćenoj po prodanoj subvencioniranoj jedinici;
- (b) na osnovi razlike između ukupnog iznosa subvencije plaćene za jedan ili više proizvoda koja je isplaćena tijekom razdoblja obuhvaćenog ugovorom i ugovorom određene granične vrijednosti;

[...]

(e) također se može utvrditi u skladu s uputama o primjeni predmetnog lijeka, na temelju razlike između propisane doze i referentne doze utvrđene ugovorom prema kriteriju troškovne učinkovitosti.

6. Odredbe stavka 5. mogu se također istodobno primjenjivati i na pripravak.”

12 U skladu s člankom 28. stavkom 1. Gyftv-a:

„Radi subvencioniranja lijekova odobrenih za subvencije iz sustava socijalne sigurnosti, [državno] tijelo [zdravstvenog] osiguranja može se koristiti sljedećim načinima subvencioniranja:

[...]

(c) ugovorima o subvencioniranju.

[...]”

13 Članak 30/A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (Zakon br. LXXXIII iz 1997. o uslugama obveznog zdravstvenog osiguranja) određivao je:

„[Državno] tijelo zdravstvenog osiguranja može s nositeljima odobrenja za stavljanje u promet navedenima u članku 36. stavku 1. [Gyftv-a], kao i s osobama koje na tržište stavljaju medicinski materijal i pružateljima medicinskih usluga, sklopiti ugovore o cijenama, količinama i zahtjevima koji se odnose na kvalitetu medicinskih proizvoda i usluga koji se mogu stavljati na tržište po subvencioniranoj cijeni, ili o drugim pitanjima koja stranke smatraju bitnima.”

14 Članak 11. stavak 1. 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 (Uredba br. 32/2004 Ministarstva zdravstva, socijalne politike i obitelji o kriterijima na temelju kojih se može odobriti subvencioniranje iz sustava socijalne sigurnosti registriranih lijekova i prehrambenih proizvoda u posebne nutricionističke svrhe i o izmjeni odobrenja ili subvencioniranja) predviđa:

„U slučaju ugovora o subvencioniranju iz članka 26. Gyftv-a, iznos subvencije određuje se na prijedlog strukovnog zdravstvenog udruženja, s obzirom na broj pacijenata koji bi mogli biti liječeni, vodeći računa o raširenosti ili učestalosti bolesti.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Boehringer Ingelheim mađarsko je društvo kći farmaceutskog društva. Njegova glavna djelatnost sastoji se od prodaje subvencioniranih lijekova veletrgovcima koji ih prodaju ljekarnama koje ih zatim distribuiraju pacijentima.

16 U Mađarskoj se lijekovi prodaju na malo, osim bolnicama, posredstvom ljekarni. Ljekarne se opskrbljuju kod distributera na veliko, a veletrgovci kod društava za distribuciju farmaceutskih proizvoda, kao što je društvo Boehringer Ingelheim.

- 17 Lijekove može subvencionirati NEAK, koji tada primjenjuje sustav „subvencioniranja kupovne cijene”. Na temelju tog sustava, NEAK financira cijenu lijekova koji se izdaju na liječnički recept uz subvencije iz socijalne sigurnosti u okviru ambulantnog liječenja. Plaćanje cijene subvencioniranog medicinskog proizvoda zatim se dijeli između NEAK-a i pacijenta. Pacijent ljekarni plaća takozvanu subvencioniranu cijenu, koja odgovara razlici između cijene proizvoda i iznosa subvencije koju je platio NEAK. Potonji nakon toga ljekarni isplaćuje povrat iznosa subvencije o kojoj je riječ. Cijena lijekova koju ubiru ljekarne, koja čini iznos oporeziv PDV-om, stoga ima dva sastavna dijela, s jedne strane, NEAK-ovu subvenciju i, s druge strane, „subvencioniranu cijenu” koju plaća pacijent. Prema tome, ljekarna mora platiti PDV i na iznos koji je platio pacijent i na iznos koji je platio NEAK.
- 18 NEAK odlučuje treba li lijek uvrstiti na listu subvencioniranih lijekova, nakon ispitivanja koje uzima u obzir različite aspekte, poput politike javnog zdravstva, farmaceutskih aspekata i isplativosti te potom utvrđuje iznos subvencije ovisno o cijeni koju je odredio distributer, a to je u glavnom predmetu društvo Boehringer Ingelheim.
- 19 Da bi se lijekove koje distribuira na mađarskom tržištu nastavilo subvencionirati, društvo Boehringer Ingelheim je s NEAK-om sklopilo „ugovore o subvencioniranju” za razdoblje od 1. listopada 2013. do 31. prosinca 2017. Na temelju tih ugovora, spomenuto društvo obvezalo se NEAK-u, za količine lijekova koje stavlja na tržište, plaćati doprinose čiji se iznos definira u ugovorima, a koji se obračunavaju ovisno o prometu ostvarenom prodajom tih lijekova. Konkretno, iznos doprinosa izražen je kao postotak od bruto iznosa NEAK-ove subvencije po pakiranju (po kutiji) koje se prodaje po subvencioniranoj cijeni (doprinosi u skladu sa sustavom iznosa po kutiji) odnosno u pojedinim je ugovorima određen na 100 % u slučaju da se za određeni proizvod prekorači gornja granica NEAK-ove subvencije (doprinosi na temelju gornje granice).
- 20 Sklapanje tih ugovora nije zakonska obveza, ali jamči društvu Boehringer Ingelheim da će NEAK subvencionirati lijekove koje on stavlja na tržište. Ti ugovori također omogućavaju NEAK-u da osigura kontinuirani pristup novim i suvremenim terapijama koje su subvencionirane, uz istodobno jamstvo održavanja proračunske ravnoteže.
- 21 NEAK nije izdao nikakav račun u vezi s doprinosima koje je uplatilo društvo Boehringer Ingelheim. Međutim, postoji određen broj dokumenata koji omogućuju da se naknadno provjeri je li društvo Boehringer Ingelheim doista izvršilo plaćanje NEAK-u na temelju tih ugovora.
- 22 Društvo Boehringer Ingelheim podnijelo je 13. studenoga 2018. mađarskim poreznim tijelima dopunu prijave PDV-a za razdoblje od 1. listopada 2013. do 31. prosinca 2017., u skladu s člankom 195. Zakona br. CL iz 2017. o Zakoniku o poreznom postupku. Koristeći se svojom mogućnošću dopune, društvo Boehringer Ingelheim smanjilo je – s osnove plaćanja izvršenih NEAK-u na temelju ugovora o subvencijama – iznos PDV-a koji treba platiti za navedeno razdoblje, i to za 354 687 000 mađarskih forinti (HUF) (oko 1 milijun eura).
- 23 Mađarsko prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je dopunu prijave društva Boehringer Ingelheim, a time i naknadno smanjenje iznosa oporezivog PDV-om.
- 24 Društvo Boehringer Ingelheim podnijelo je upravnu žalbu protiv te odluke žalbenom vijeću. Ono je potvrdilo prvostupanjsku odluku.

- 25 Žalbeno vijeće smatralo je da plaćanja koja je društvo Boehringer Ingelheim izvršilo u korist NEAK-a ne ispunjavaju uvjete za smanjenje iznosa oporezivog PDV-om predviđene u članku 77. stavku 4. Zakona o PDV-u. Naime, prema mišljenju žalbenog vijeća, s jedne strane, plaćanja koja je izvršilo društvo Boehringer Ingelheim ne mogu se smatrati naknadnim povratom koji se dodjeljuje „u promidžbene svrhe”, s obzirom na to da članak 17. stavak 4. Gyftv-a zabranjuje komercijalnu promidžbu lijekova uvrštenih na listu proizvoda subvencioniranih iz sustava socijalne sigurnosti. S druge strane, ta plaćanja društvo Boehringer Ingelheim nije izvršilo „u skladu s uvjetima utvrđenima njegovom poslovnom politikom”, jer iznos doprinosa dugovanih na temelju ugovorâ nije utvrdilo farmaceutsko društvo, nego, u skladu s uredbom, strukovno zdravstveno udruženje.
- 26 Žalbeno je vijeće isto istaknulo da članak 77. Zakona o PDV-u sadržava sve slučajeve smanjenja oporezivog iznosa navedene u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u i da se ne može utvrditi povreda prava Unije jer se kod prijenosa te direktive u nacionalni pravni poredak ne zahtijeva da se njezine odredbe doslovno prenesu u nacionalno pravo. Direktiva o PDV-u definira samo regulatorne ciljeve i prepušta nacionalnom zakonodavcu da odabere način na koji ih želi postići. Žalbeno vijeće također je naglasilo da presuda od 20. prosinca 2017., *Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006)*, kojom je Sud protumačio članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, nije primjenjiva u ovom predmetu jer se ta presuda temeljila na činjeničnom stanju koje se razlikuje od činjeničnog stanja iz ovog predmeta.
- 27 Društvo Boehringer Ingelheim podnijelo je sudu koji je uputio zahtjev tužbu protiv odluke mađarskog poreznog tijela. Ono u biti ističe da, na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, iznos koji je platilo NEAK-u, koji se ubire od njegova prometa, dovodi do smanjenja iznosa oporezivog PDV-om, tako da ima pravo na povrat tog poreza.
- 28 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev dvoji o primjenjivosti, u okviru glavnog postupka, presude od 20. prosinca 2017., *Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006)*, u kojoj je Sud ocijenio da rabati koje je farmaceutsko društvo dodijelilo njemačkim privatnim društvima za zdravstveno osiguranje dovode do smanjenja iznosa oporezivog PDV-om koje duguje to društvo kad isporuke farmaceutskih proizvoda obavljaju veletrgovci ljekarnama koje ih dalje isporučuju osobama koje imaju privatno zdravstveno osiguranje i koje svojim osiguranicima vraća kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda.
- 29 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev ističe da je mađarski sustav subvencioniranja sličan njemačkom sustavu subvencioniranja privatnog zdravstvenog osiguranja, s tom razlikom da se u Mađarskoj plaćanja koja se izvršavaju NEAK-u, kao tijelu državnog zdravstvenog osiguranja, ne temelje na obvezujućem pravnom pravilu, nego na privatnopravnom ugovoru koji su stranke dobrovoljno sklopile. Međutim, budući da je taj ugovor potpisan, on proizvodi iste učinke kao propisi o kojima je bila riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 20. prosinca 2017., *Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006)*, odnosno dovodi do toga da društvo Boehringer Ingelheim može raspolagati samo iznosom koji odgovara prodajnoj cijeni njegovih proizvoda ljekarnama, umanjenom za navedeni rabat.
- 30 Naime, sud koji je uputio zahtjev smatra, oslanjajući se na točke 41. do 43. presude od 20. prosinca 2017., *Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006)*, da se u ovom predmetu NEAK treba smatrati krajnjim potrošačem u odnosu na isporuku koju je izvršilo društvo Boehringer Ingelheim, tako da iznos koji je naplatila porezna uprava ne može biti veći od iznosa koji je platio krajnji potrošač. Stoga, budući da porezni obveznik, odnosno društvo Boehringer Ingelheim, nije naplatio dio cijene proizvoda, zbog doprinosa koji je platio NEAK-u,

cijena tih proizvoda bila je smanjena nakon trenutka kad je obavljena transakcija u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u. U tim okolnostima društvo Boehringer Ingelheim nije moglo slobodno raspolagati cijelim iznosom cijene koji je primio prilikom prodaje svojih proizvoda ljekarnama ili veletrgovcima.

- 31 Sud koji je uputio zahtjev ističe da se Sud, međutim, još nije izjasnio o pitanju može li se smanjenje oporezivog iznosa izvršiti i u slučaju kada dodjela rabata nije obvezna na temelju nacionalnog pravnog pravila, nego se provodi, kao u okviru glavnog postupka, dobrovoljno.
- 32 Usto, taj sud ističe da mađarsko zakonodavstvo svim farmaceutskim društvima koja su sklopila ugovore o subvencijama slične onima koji su predmet glavnog postupka oduzima mogućnost naknadnog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om, u pogledu iznosa plaćenog NEAK-u. Iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da se oporezivi iznos mora smanjiti na odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice. Međutim, Sud još nije pojasnio granicu koja se ne smije prekoračiti kako ti uvjeti ne bi predstavljali nerazmjerno ograničenje u odnosu na cilj propisa prava Unije.
- 33 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da kao uvjet za naknadno smanjenje iznosa oporezivog PDV-om mađarski propis zahtijeva presliku računa na ime nositelja prava na povrat koji potvrđuje da je transakcija provedena na nacionalnom području i dokaz o bankovnoj doznaci ili plaćanju u gotovini.
- 34 Sud koji je uputio zahtjev ističe da u ovom slučaju NEAK nije izdao nikakav račun društvu Boehringer Ingelheim, nego da postoji isključivo zahtjev za plaćanje koji mu je uputio NEAK i bankovni izvadak koji potvrđuje doznaku odgovarajućeg iznosa. On ističe, međutim, da NEAK prema ugovorom određenoj metodi izračunava doprinos koji se nalazi u zahtjevu za plaćanje oslanjajući se na podatke o količini prodanih lijekova u relevantnom razdoblju. Prema tome, čak i ako ne postoji račun, transakcija je propisno dokumentirana zato što su podaci iz ugovora i oni koji se odnose na količinu prodanih lijekova dostupni javnosti, a obračun subvencija temelji se na službenim javnim registrima. Sud koji je uputio zahtjev također ističe da je NEAK državno tijelo za zdravstveno osiguranje zbog čega se može predmnijevati da su podaci koje navodi u zahtjevu za plaćanje vjerodostojni.
- 35 Sud koji je uputio zahtjev smatra da iako članak 273. Direktive o PDV-u omogućava državama članicama da utvrde dodatne obveze kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju poreza, takve obveze moraju biti proporcionalne cilju koji se želi ostvariti. Međutim, u glavnom postupku nije riječ o opasnosti od utaje jer se mađarsko porezno tijelo na nju nije ni pozvalo i jer je pravilna naplata PDV-a mogla biti zajamčena, čak i bez računa, zahvaljujući postojanju drugih dokumenata koji omogućuju naknadnu provjeru stvarnog postojanja ugovora o subvencioniranju i izvršenih plaćanja.
- 36 Međutim, Sud se još uvijek nije izjašnjavao o formalnim uvjetima koji se moraju ispuniti da bi se ishodilo naknadno smanjenje iznosa oporezivog PDV-om i o dokumentima koje u tu svrhu treba podnijeti.

37 U tim je okolnostima Fővárosi Törvényszék (ranije Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Okružni sud u Budimpešti, ranije Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 90. stavak 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom predmetu na temelju kojeg, u skladu s ugovorom čije sklapanje nije obvezno, farmaceutsko društvo – koje izvršava plaćanja državnom tijelu za zdravstveno osiguranje ovisno o iznosu prometa ostvarenog u vezi s farmaceutskim proizvodima i koje stoga ne zadržava punu naknadu za navedene proizvode – nema pravo naknadno smanjiti oporezivi iznos samo zato što se prema poslovnoj politici tog društva plaćanja ne izvršavaju na unaprijed određen način niti prije svega u promidžbene svrhe?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 273. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom predmetu na temelju kojeg je za naknadno smanjenje oporezivog iznosa potreban račun na ime nositelja prava na povrat kojim se potvrđuje da je izvršena transakcija na temelju koje nastaje pravo na navedeni povrat, ako je u preostaloj transakcija koja dopušta naknadno smanjenje oporezivog iznosa uredno dokumentirana i može se naknadno provjeriti te se dijelom temelji na javnim i vjerodostojnim podacima i omogućava pravilnu naplatu poreza?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 38 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji predviđa da farmaceutsko društvo od iznosa oporezivog PDV-om ne može odbiti dio prometa ostvarenog prodajom lijekova koje je subvencioniralo državno tijelo za zdravstveno osiguranje, a koji plaća tom tijelu na temelju ugovora koji je s njim sklopilo, jer se iznosi uplaćeni na tom temelju ne određuju prema načinima koje je navedeno društvo prethodno odredilo u okviru svoje poslovne politike i te uplate nisu izvršene u promidžbene svrhe.
- 39 Najprije valja podsjetiti na to da temeljno načelo sustava PDV-a počiva na činjenici da je cilj PDV-a opteretiti samo krajnjeg potrošača i ostati potpuno neutralan u pogledu poreznih obveznika koji sudjeluju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze konačnog oporezivanja, neovisno o broju izvršenih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 3. svibnja 2012., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, t. 25.).
- 40 Na temelju članka 73. Direktive o PDV-u, a u pogledu isporuke robe ili usluga, oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobavljač dobio ili će dobiti od kupca ili neke treće strane u zamjenu za isporuku, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.
- 41 Iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, proizlazi da obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojemu je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe,

odakle logično slijedi to da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 21. i navedena sudska praksa).

- 42 U točki 46. presude od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), Sud je ocijenio da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da rabat koji je farmaceutsko društvo na temelju nacionalnog zakona odobrilo društvu privatnog zdravstvenog osiguranja u smislu navedenog članka dovodi do smanjenja oporezivog iznosa u korist tog farmaceutskog društva, kad se isporuke farmaceutskih proizvoda izvršavaju posredstvom trgovaca na veliko ljekarnama koje te proizvode isporučuju osobama osiguranima u privatnom zdravstvenom osiguranju koje svojim osiguranicima nadoknađuje kupovnu cijenu farmaceutskih proizvoda.
- 43 U ovom slučaju društvo Boehringer Ingelheim na mađarskom tržištu prodaje lijekove koje je subvencioniralo državno tijelo za zdravstveno osiguranje posredstvom veletrgovaca u ljekarnama koje ih preprodaju osobama pokrivenima tim osiguranjem uz plaćanje razlike između cijene lijeka i iznosa subvencije koju je nacionalno tijelo za zdravstveno osiguranje izravno isplatilo ljekarnama. Na temelju privatnopravnih ugovora sklopljenih s državnim tijelom za zdravstveno osiguranje, društvo Boehringer Ingelheim zauzvat tom tijelu uplaćuje, za subvencionirane lijekove koje stavlja na tržište, doprinose u iznosu definiranom u tim ugovorima, koji se ubiru od prihoda od prodaje tih lijekova.
- 44 Kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, sklapanjem tih ugovora društvo Boehringer Ingelheim odriče se dijela naknade koju plaća veletrgovac. Stoga ne bi bilo u skladu s Direktivom o PDV-u da osnovica na temelju koje se izračunava PDV koji farmaceutsko društvo duguje kao porezni obveznik bude viša od konačno primljenog iznosa. Kad bi to bio slučaj, ne bi se poštovalo načelo neutralnosti PDV-a u pogledu poreznih obveznika, među kojima je i farmaceutsko društvo (presuda od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 35.).
- 45 Valja dodati to da činjenica da u glavnom predmetu izravni korisnik predmetnih isporuka lijekova nije društvo privatnog zdravstvenog osiguranja koje naknadno vraća iznos subvencije ljekarnama, nego sami osiguranici koji plaćaju ostatak cijene ljekarni, nije takve naravi da može prekinuti izravnu povezanost između obavljene isporuke robe i primljene naknade (vidjeti u tom smislu presudu od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 40.).
- 46 Naime, s obzirom na to da ljekarna mora platiti PDV na iznos koji je platio pacijent, ali i na iznos koji joj je isplatilo državno tijelo za zdravstveno osiguranje za subvencionirane lijekove, treba smatrati da je potonje djelovalo kao krajnji potrošač u odnosu na isporuku koju je izvršilo farmaceutsko društvo kao obveznik PDV-a, tako da iznos koji je naplatila porezna uprava ne može biti viši od iznosa koji je platio krajnji potrošač (vidjeti u tom smislu presudu od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 41.).
- 47 Budući da dio naknade koju farmaceutsko društvo dobiva nakon prodaje lijekova ono nije primilo zbog doprinosa koji uplaćuje državnom tijelu za zdravstveno osiguranje, koje ljekarnama isplaćuje dio cijene tih lijekova, valja smatrati da je njihova cijena bila smanjena nakon trenutka u kojem je provedena transakcija u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

- 48 To tumačenje nije dovedeno u pitanje okolnošću koju je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, prema kojoj, za razliku od činjenica o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), doprinosi koje je društvo Boehringer Ingelheim platilo državnom tijelu za zdravstveno osiguranje nisu dugovani na temelju zakonske obveze, nego na temelju sporazuma sklopljenih između njega i tog tijela.
- 49 Naime, ni iz teksta članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ni iz presude od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), ne proizlazi da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je njegovo područje primjene ograničeno na smanjenja cijena koja proizlaze iz zakonskih obveza.
- 50 Navedeno tumačenje nije dovedeno u pitanje ni argumentacijom mađarske vlade prema kojoj u biti ne može postojati „smanjenje cijene” u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u jer ne postoji izravna veza između naknade koju je primilo društvo Boehringer Ingelheim i doprinosa koje je ono platilo državnom tijelu za zdravstveno osiguranje. Mađarska vlada u tom pogledu smatra da se doprinosi koji se temelje na gornjoj granici ne mogu smatrati „smanjenjem cijene” u smislu te odredbe, jer nisu prilagođeni naknadama za lijekove isporučene u lancu transakcija, nego, za određeno razdoblje, gornjoj granici iznosa subvencije koju dodjeljuje državno tijelo za zdravstveno osiguranje i jer su javne naravi.
- 51 U tom pogledu valja istaknuti to da je, na temelju sudske prakse navedene u točki 41. ove presude, jedino važno da porezni obveznik nije primio svu naknadu ili njezin dio za svoje proizvode. Doista, u ovom slučaju društvo Boehringer Ingelheim nije raspolagalo cjelokupnom naknadom za prodane lijekove, nego samo dijelom konačnog iznosa koji su plaćali veletrgovci kojima je prodavao svoje lijekove, uz odbitak iznosa plaćenih državnom tijelu za zdravstveno osiguranje.
- 52 Osim toga, u slučaju smanjenja cijena nakon trenutka izvršavanja transakcije, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa da se oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.
- 53 Iako ta odredba ostavlja državama članicama diskrecijsko pravo prilikom utvrđivanja mjera koje omogućuju određivanje iznosa smanjenja, potonje ipak imaju obvezu odobrenja smanjenja oporezivog iznosa u slučajevima predviđenima navedenom odredbom (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2020., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, t. 50. i navedenu sudsku praksu).
- 54 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da uvjeti naknadnog smanjenja oporezivog iznosa koji su predviđeni nacionalnim zakonodavstvom – na temelju kojih se plaćanja koja daju pravo na takvo smanjenje trebaju utvrditi na temelju pravila koja je to društvo prethodno utvrdilo u okviru svoje poslovne politike i koja su izvršena u promidžbene svrhe – imaju za posljedicu to da se svim farmaceutskim društvima, koja su sklopila ugovore o subvencioniranju s državnim tijelom za zdravstveno osiguranje, oduzima mogućnost naknadnog smanjenja njihova oporezivog iznosa PDV-a na temelju doprinosa plaćenih tom tijelu, iako je stvarno došlo do smanjenja cijene nakon trenutka kad je izvršena transakcija u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u. Stoga se ne može smatrati da su navedeni uvjeti obuhvaćeni diskrecijskom ovlašću kojom države članice raspolažu na temelju te odredbe.
- 55 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji predviđa da farmaceutsko društvo od iznosa oporezivog PDV-om ne može odbiti dio prometa ostvarenog prodajom lijekova koje je subvencioniralo državno tijelo za zdravstveno osiguranje, a koji plaća

tom tijelu na temelju ugovora koji je s njim sklopilo, jer se iznosi uplaćeni na tom temelju ne određuju prema načinima koje je navedeno društvo prethodno odredilo u okviru svoje poslovne politike i jer te uplate nisu izvršene u promidžbene svrhe.

Drugo pitanje

- 56 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji naknadno smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje time da porezni obveznik koji ima pravo na povrat raspolaže računom na svoje ime kojim se dokazuje izvršenje transakcije na temelju koje se stječe navedeni povrat, čak i ako takav račun nije izdan i ako se izvršenje te transakcije može dokazati drugim sredstvima.
- 57 Kao što je to navedeno u točki 52. ove presude, u slučaju smanjenja cijene nakon isporuke, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa da se oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.
- 58 Na temelju članka 273. te direktive, države članice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, osobito pod uvjetom da se ta mogućnost ne koristi za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3. navedene direktive.
- 59 Budući da, izvan granica koje određuju, odredbe članka 90. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice moraju propisati, spomenute im odredbe daju marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima u svrhu smanjenja oporezivog iznosa (presuda od 11. lipnja 2020., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 60 Međutim, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive o PDV-u načelno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos PDV-a, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. One nadalje moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive o PDV-u te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a, što je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije u tom području (presuda od 26. siječnja 2012., raft Foods Poljska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 28.).
- 61 Iz toga, dakle, slijedi da formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om moraju biti ograničeni na one uvjete u skladu s kojima mogu dokazivati da se, nakon što je transakcija zaključena, jedan dio ili cjelokupan iznos protučinidbe definitivno neće naplatiti. S tim u vezi, nacionalni sudovi dužni su provjeriti je li to slučaj s formalnostima koje traži odnosna država članica (presuda od 11. lipnja 2020., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 62 U ovom slučaju, zahtjev poput onog u glavnom postupku koji odgovarajuće smanjenje oporezivog iznosa u slučaju smanjenja cijene nakon trenutka u kojem se izvršava transakcija uvjetuje time da porezni obveznik posjeduje primjerak računa na njegovo ime kojim se dokazuje izvršenje transakcije na temelju koje ima pravo na povrat, u načelu može pridonijeti osiguranju pravilnog

prikupljanja PDV-a, sprečavanju utaje i uklanjanju rizika od gubitka poreznih prihoda i stoga se njime nastoje ostvariti legitimni ciljevi navedeni u članku 273. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 32. i 33.).

- 63 Međutim, budući da je posjedovanje računa u nacionalnom pravu *conditio sine qua non* za dobivanje smanjenja oporezivog iznosa, neutralnost PDV-a je ugrožena ako porezni obveznik ne može ishoditi takav račun ili mu je to iznimno teško (vidjeti u tom smislu presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 38.).
- 64 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi to da društvo Boehringer Ingelheim ne raspolaže računima koji se odnose na plaćanja koje je izvršilo u korist državnog tijela za zdravstveno osiguranje jer je potonje tijelo izdalo samo zahtjeve za plaćanje.
- 65 U takvom slučaju, načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti zahtijevaju da dotična država članica poreznom obvezniku dopusti da drugim sredstvima pred nacionalnim poreznim tijelima dokaže da je transakcija na temelju koje ima pravo na smanjenje oporezivog iznosa stvarno izvršena (vidjeti u tom smislu presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 40.). To je tim više tako kada je, kao u ovom slučaju, predmetna transakcija izvršena u korist državnog subjekta.
- 66 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji naknadno smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje time da porezni obveznik koji ima pravo na povrat raspolaže računom na svoje ime kojim se dokazuje izvršenje transakcije na temelju koje se stječe navedeni povrat, čak i ako takav račun nije izdan i ako se izvršenje te transakcije može dokazati drugim sredstvima.

Troškovi

- 67 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

- 1. Članak 90. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji predviđa da farmaceutsko društvo od iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost ne može odbiti dio prometa ostvarenog prodajom lijekova koje je subvencioniralo državno tijelo za zdravstveno osiguranje, a koji plaća tom tijelu na temelju ugovora koji je s njim sklopilo, jer se iznosi uplaćeni na tom temelju ne određuju prema načinima koje je navedeno društvo prethodno odredilo u okviru svoje poslovne politike i jer te uplate nisu izvršene u promidžbene svrhe.**

2. **Članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112 treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji naknadno smanjenje iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost uvjetuje time da porezni obveznik koji ima pravo na povrat raspolaže računom na svoje ime kojim se dokazuje izvršenje transakcije na temelju koje se stječe navedeni povrat, čak i ako takav račun nije izdan i ako se izvršenje te transakcije može dokazati drugim sredstvima.**

Potpisi