



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

6 de outubro de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º, n.º 1 — Redução do valor tributável em caso de redução de preço depois de efetuada a operação — Contribuições pagas por uma empresa farmacêutica ao organismo estatal de seguro de saúde — Artigo 273.º — Formalidades administrativas impostas pela legislação nacional para o exercício do direito à redução — Princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade»

No processo C-717/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Fővárosi Törvényszék (anteriormente Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Tribunal de Budapeste-Capital, anteriormente Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria), por Decisão de 16 de setembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de setembro de 2019, no processo

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Kumin, presidente de secção, P. G. Xuereb (relator) e I. Ziemele, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, por Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehér Miklós e G. Koós, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: húngaro.

— em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Havas, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (a seguir «Boehringer Ingelheim») à Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Fiscal e Aduaneira, Hungria) (a seguir «Direção de Recursos»), a propósito da decisão pela qual esta última recusou reconhecer à Boehringer Ingelheim o direito de deduzir do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as contribuições que pagou ao Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organismo gestor do Fundo Nacional de Seguro de Saúde, Hungria, a seguir «organismo estatal de seguro de saúde» ou «NEAK»).

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 Nos termos do artigo 73.º da Diretiva IVA:
«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»
- 4 O artigo 90.º desta diretiva dispõe:
«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.
2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»
- 5 O artigo 273.º da mesma diretiva prevê:
«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na

condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

Direito húngaro

- 6 O artigo 65.º da általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei n.º CXXVII, de 2007, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), a seguir «Lei relativa ao IVA»] prevê:

«Nas entregas de bens e nas prestações de serviços, o valor tributável, exceto se a presente lei dispuser de outra forma, será constituído pela contraprestação pecuniária obtida ou a obter por quem tenha recebido ou a deva receber do adquirente do bem, do destinatário do serviço ou de um terceiro, incluindo qualquer subvenção, independentemente da forma que esta tenha, que influencie diretamente o preço da entrega ou da prestação.»

- 7 O artigo 77.º desta lei dispõe:

«1. Em caso de entrega de bens, de prestação de serviços ou de aquisição intracomunitária de bens, a alteração ou a extinção do contrato, incluindo a invalidade e a inexistência do contrato, são causas de redução *a posteriori* do valor tributável na quantia correspondente ao adiantamento ou à contraprestação que tenham sido ou devam ser total ou parcialmente devolvidos.

[...]

4. Se, após a execução da entrega de bens ou da prestação de serviços, o sujeito passivo, em conformidade com as condições especificadas na sua política comercial, reembolsar um montante em dinheiro com fins promocionais a uma pessoa, independentemente do facto de esta ser ou não sujeito passivo, que não adquiriu diretamente do referido sujeito passivo o bem ou o serviço que confere o direito ao reembolso, o sujeito passivo que efetua o reembolso pode reduzir *a posteriori* o valor tributável correspondente à entrega de bens ou à prestação de serviços objeto de reembolso (operação que confere o direito à redução do valor tributável), desde que:

- a) a entrega de bens ou a prestação de serviços que foi efetuada diretamente à pessoa que tem direito ao reembolso (operação que confere o direito ao reembolso) seja uma operação tributável realizada no território nacional, e
- b) o montante a reembolsar seja inferior ao produto resultante da multiplicação do número de operações que conferem direito ao reembolso pelo preço unitário mais baixo, acrescido do imposto, dos bens entregues ou dos serviços prestados, no âmbito da medida promocional em causa e relativamente a todas as operações que conferem o direito à redução do valor tributável.

5. No contexto da aplicação do n.º 4, deve considerar-se que o montante reembolsado inclui o montante do imposto.»

8 Nos termos do artigo 78.º, n.º 3 e 4, da referida lei:

«3. Para a aplicação do artigo 77.º, n.º 4, é necessário que o sujeito passivo que efetua o reembolso disponha de:

- a) uma cópia da fatura em nome da pessoa que tem direito ao reembolso que comprove a realização da operação que confere o respetivo direito e que demonstre claramente que a operação em causa é uma operação tributável realizada no território nacional e
- b) um documento comprovativo da transferência bancária ou de um pagamento em numerário, que demonstre claramente que o sujeito passivo reembolsou o montante especificado no quadro da sua política comercial à pessoa que a ele tem direito.

4. O documento comprovativo a que se refere o n.º 3, alínea b), deve conter os seguintes dados:

- a) nome, endereço e, caso se trate de um sujeito passivo, número de identificação fiscal da pessoa que tem direito ao reembolso,
- b) informação sobre o direito à dedução relativamente à operação em causa, baseada na declaração da pessoa que tem direito ao reembolso.»

9 O artigo 195.º da adózás rendjéröl szóló 2017. évi CL. törvény (Lei n.º CL, de 2017, relativa ao Código de Processo Fiscal) prevê:

«Caso o contribuinte apresente uma declaração retificativa alegando exclusivamente que a norma jurídica que prevê a obrigação fiscal é inconstitucional ou contrária a um ato vinculativo da União Europeia ou que uma postura municipal é contrária a outra norma jurídica, a autoridade fiscal decide sobre a declaração retificativa no prazo de quinze dias a contar da respetiva apresentação, sem proceder a qualquer outra diligência, desde que à data da sua apresentação a decisão do Tribunal Constitucional, da Kúria [(Supremo Tribunal da Hungria)] ou do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a referida questão ainda não tenha sido publicada ou a declaração retificativa não seja conforme ao conteúdo da decisão publicada.»

10 O artigo 17.º, n.º 4, da biztonságos és gadaságos gyógyszer-és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyószterforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (Lei n.º XCVIII, de 2006, relativa às Disposições Gerais Aplicáveis ao Fornecimento Fiável e Economicamente Viável de Medicamentos e de Dispositivos Médicos e ao Comércio de Medicamentos, a seguir «Gyftv») enuncia:

«É proibida a publicidade de medicamentos e preparados que só possam ser dispensados mediante receita médica em farmácias ou que tenham sido incluídos na lista dos produtos comparticipados pela segurança social, bem como de material médico que pode ser comparticipado pela segurança social mediante receita médica.»

11 O artigo 26.º, n.ºs 2, 5 e 6, da Gyftv dispõe:

«2. Para garantir o respeito do quadro orçamental, o organismo [estatal] do seguro de saúde, pode celebrar os contratos relativos ao volume da comparticipação a que se refere o n.º 5 relativamente aos medicamentos já comparticipados ou cuja comparticipação tenha sido recentemente aceite, ou a determinadas categorias ou posologias destes, bem como aos medicamentos comparticipados por razões de equidade.

[...]

5. A contribuição obrigatória prevista nos contratos relativos ao volume da comparticipação pode ser determinada:

- a) proporcionalmente à comparticipação no preço que tenha sido paga por cada unidade vendida com comparticipação;
- b) com base na diferença entre o total da comparticipação que tenha sido paga para um ou vários produtos no período a que se refere o contrato e o valor-limite fixado neste;

[...]

e) com base na diferença entre a dose efetivamente prescrita e a dose de referência prevista no contrato segundo o critério da relação custo/eficácia, em conformidade com o resumo das características do medicamento em causa.

6. No caso de um preparado, as disposições do n.º 5 podem ser aplicadas cumulativamente.»

12 Nos termos do artigo 28.º, n.º 1, da Gyftv:

«Para participar os medicamentos aceites na lista dos medicamentos comparticipados pela segurança social, o organismo de seguro de saúde [estatal] pode utilizar os seguintes instrumentos de comparticipação:

[...]

c) contratos de comparticipação;

[...]»

13 O artigo 30.º-A da kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (Lei n.º LXXXIII, de 1997, relativa aos Serviços do Seguro de Saúde Obrigatório) dispunha:

«O organismo [estatal] do seguro de saúde pode celebrar com os detentores da autorização de comercialização a que se refere o artigo 36.º, n.º 1, da [Gyftv], bem como com os fornecedores de material médico e com os prestadores de serviços de saúde, contratos em matéria de preços, quantidades e requisitos de qualidade dos produtos e dos serviços de saúde que possam ser comercializados com preço subvencionado, ou relativamente a outros aspetos que as partes considerem importantes.»

14 O artigo 11.º, n.º 1, do 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 [Decreto Regulamentar n.º 32/2004 (IV. 26.) do Ministério da Saúde, dos Assuntos Sociais e da Família, relativo aos Critérios de Aceitação de Medicamentos Registados e Preparados Médicos Destinados a Exigências Especiais na Lista dos Produtos Comparticipados pela Segurança Social e à Alteração da Aceitação ou da Comparticipação] prevê:

«No caso dos contratos de comparticipação a que faz referência o artigo 26.º da Gyftv, o montante da subvenção deve ser determinado em função do número de pacientes destinados a receber o

tratamento, considerando a prevalência e a incidência da patologia pertinente, segundo a proposta de uma ordem profissional na área da saúde.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 15 A Boehringer Ingelheim é a filial húngara de uma empresa farmacêutica. A sua atividade principal consiste na comercialização de medicamentos compartilhados a grossistas, que os vendem às farmácias as quais em seguida os distribuem aos doentes.
- 16 Na Hungria, a comercialização a retalho dos medicamentos efetua-se, com exceção dos hospitais, por intermédio das farmácias. As farmácias compram a distribuidores grossistas e os grossistas a empresas de distribuição farmacêutica, tais como a Boehringer Ingelheim.
- 17 Os medicamentos podem ser subvencionados pelo NEAK, que aplica então um sistema de «subvenção do preço de compra». Em virtude deste sistema, o NEAK concede uma subvenção ao preço de compra dos medicamentos vendidos mediante receita médica e compartilhados pela segurança social no âmbito de tratamentos ambulatoriais. O pagamento do preço do medicamento subsidiado reparte-se em seguida entre o NEAK e o paciente. O paciente paga à farmácia um montante, dito «preço subvencionado», que corresponde à diferença entre o preço do medicamento e o montante da subvenção paga pelo NEAK. Finalmente, o NEAK reembolsa à farmácia o montante da participação em causa. O preço dos medicamentos recebidos pelas farmácias, que constitui o valor tributável do IVA, tem, portanto, duas componentes, por um lado, a subvenção do NEAK e, por outro, o «preço subvencionado» pago pelo paciente. A farmácia é obrigada a pagar o IVA tanto sobre o montante pago pelo paciente como pela soma paga pelo NEAK.
- 18 O NEAK decide se há que incluir um medicamento na lista dos medicamentos subvencionados, após um exame que tem em conta diversos aspetos, tais como a política de saúde pública, os aspetos farmacêuticos e a relação custo-eficácia, e fixa em seguida o montante da subvenção em função do preço fixado pelo distribuidor, a saber, a Boehringer Ingelheim no processo principal.
- 19 Para que os medicamentos que distribui no mercado húngaro continuem subvencionados, a Boehringer Ingelheim celebrou com o NEAK «contratos de participação», para o período compreendido entre 1 de outubro de 2013 e 31 de dezembro de 2017. Nos termos desses contratos, a Boehringer Ingelheim comprometia-se a pagar ao NEAK, sobre a quantidade dos medicamentos que comercializava, contribuições de montante definido nos contratos, deduzidas do volume de negócios proveniente da venda desses medicamentos. Mais precisamente, o montante das contribuições era fixado em percentagem do montante bruto da subvenção do NEAK, com base nas unidades de embalagem (caixas) comercializadas a um preço subvencionado (contribuições segundo o sistema do montante por caixa), ou ainda, em certos contratos, em 100 %, se o limite máximo de subvenção pelo NEAK fosse ultrapassado para o produto em questão (contribuições baseadas num limite máximo).
- 20 A celebração destes contratos não é uma obrigação legal, mas dá à Boehringer Ingelheim a garantia de que os medicamentos que comercializa serão subvencionados pelo NEAK. Estes contratos permitem igualmente ao NEAK assegurar um acesso contínuo a terapias novas e modernas subvencionadas, garantindo simultaneamente a manutenção do equilíbrio orçamental.

- 21 Nenhuma fatura foi emitida pelo NEAK relativamente às contribuições pagas pela Boehringer Ingelheim. Existe, todavia, um certo número de documentos que permitem verificar *a posteriori* a realidade dos pagamentos efetuados pela Boehringer Ingelheim ao NEAK com base nesses contratos.
- 22 Em 13 de novembro de 2018, a Boehringer Ingelheim apresentou uma declaração retificativa do IVA junto das autoridades fiscais húngaras, para o período compreendido entre 1 de outubro de 2013 e 31 de dezembro de 2017, em aplicação do artigo 195.º da Lei n.º CL, de 2017, relativa ao Código de Processo Tributário. Ao abrigo da sua faculdade de retificação, a Boehringer Ingelheim, invocando pagamentos efetuados ao NEAK em virtude dos contratos relativos à comparticipação, reduziu em 354 687 000 forints húngaros (HUF) (cerca de 1 milhão de euros) o montante do IVA a pagar relativamente ao referido período.
- 23 A autoridade tributária húngara de primeiro grau recusou a declaração retificativa da Boehringer Ingelheim e, portanto, recusou a redução *a posteriori* do valor tributável do IVA.
- 24 A Boehringer Ingelheim interpôs recurso administrativo desta decisão para a Direção de Recursos. Esta confirmou a decisão de primeiro grau.
- 25 A Direção de Recursos considerou que os pagamentos efetuados pela Boehringer Ingelheim, a favor do NEAK, não preenchiam os requisitos da redução do valor tributável do IVA previstos no artigo 77.º, n.º 4, da Lei relativa ao IVA. Com efeito, segundo a Direção de Recursos, por um lado, os pagamentos efetuados pela Boehringer Ingelheim não podem ser considerados um reembolso *a posteriori* concedido «com fins promocionais», uma vez que o artigo 17.º, n.º 4, da Gyftv proíbe a promoção comercial dos medicamentos admitidos na lista dos produtos subvencionados pela segurança social. Por outro lado, estes pagamentos não foram realizados pela Boehringer Ingelheim «em conformidade com as condições especificadas na sua política comercial», uma vez que o montante das contribuições devidas por força dos contratos não era determinado pela empresa farmacêutica, mas, em conformidade com um decreto regulamentar, por um colégio de profissionais da saúde.
- 26 Além disso, a Direção de Recursos salientou que o artigo 77.º da Lei relativa ao IVA abrangia todas as hipóteses de redução do valor tributável previstas no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA e que não se pode demonstrar uma violação do direito da União, uma vez que a transposição das disposições desta diretiva para a ordem jurídica nacional não exige que as disposições do direito nacional retomem textualmente os termos da referida diretiva. A Diretiva IVA define apenas os objetivos regulamentares e deixa ao legislador nacional o cuidado de escolher o modo como pretende alcançá-los. A Direção de Recursos salientou igualmente que o Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), no qual o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, não era aplicável no presente processo, uma vez que esse acórdão assentava numa situação de facto diferente daquela em que assenta o presente processo.
- 27 A Boehringer Ingelheim interpôs recurso contencioso da decisão da autoridade fiscal húngara para o órgão jurisdicional de reenvio. Alega, em substância, que, por força do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, o montante que pagou ao NEAK, que é deduzido do seu volume de negócios, implica a redução do valor tributável do IVA, pelo que tem direito ao reembolso do IVA.

- 28 Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a aplicabilidade, no âmbito do litígio no processo principal, do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), no qual o Tribunal de Justiça considerou que os descontos concedidos às caixas de seguro de saúde privadas alemãs, por uma empresa farmacêutica, conduziam a uma redução do valor tributável do IVA dessa empresa, quando as entregas de produtos farmacêuticos são efetuadas por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado, que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.
- 29 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que o sistema de subvenção húngaro apresenta semelhanças com o sistema de subvenção do seguro de saúde privado alemão, com a diferença de que na Hungria as contribuições são pagas ao NEAK, como organismo estatal de seguro de saúde, com base não numa regra jurídica vinculativa, mas num contrato de direito privado, cuja celebração é facultativa para as partes. Todavia, uma vez assinado, este contrato produz a mesma consequência que a regulamentação em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), a saber, que a *Boehringer Ingelheim* só pôde dispor de um montante correspondente ao preço de venda dos seus produtos às farmácias, diminuído do referido desconto.
- 30 Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio entende, baseando-se nos n.ºs 41 a 43 do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), que, no presente caso, o NEAK deve ser considerado como o consumidor final de um fornecimento efetuado pela *Boehringer Ingelheim*, pelo que o montante cobrado pela administração fiscal não pode ser superior ao montante pago pelo consumidor final. Assim, uma vez que uma parte do preço dos produtos não foi recebida pelo sujeito passivo, a *Boehringer Ingelheim*, devido à contribuição que pagou ao NEAK, o preço desses produtos foi reduzido após o momento em que a operação foi efetuada, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Nestas condições, a *Boehringer Ingelheim* não podia dispor livremente da totalidade do preço recebido aquando da venda dos seus produtos às farmácias ou aos grossistas.
- 31 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, não obstante, o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre a questão de saber se a redução do valor tributável também pode ser efetuada no caso de a concessão do desconto não ser obrigatória, por força de uma norma de direito nacional, mas ocorre, como no âmbito do litígio no processo principal, de maneira voluntária.
- 32 Além disso, esse órgão jurisdicional sublinha que a legislação húngara tem por consequência privar todas as empresas farmacêuticas que celebraram contratos de participação, como os que estão em causa no processo principal, da faculdade de reduzirem *a posteriori* o seu valor tributável do IVA, no que respeita ao montante pago ao NEAK. Resulta do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA que o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros. Ora, o Tribunal de Justiça ainda não precisou o limite a respeitar para que essas condições não constituam uma restrição desproporcionada ao objetivo da regulamentação do direito da União.
- 33 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que a legislação húngara subordina a redução *a posteriori* do valor tributável do IVA à apresentação de uma cópia da fatura, em nome da pessoa que tem direito ao reembolso, que comprove a realização da operação que confere o direito a reembolso, e que ateste claramente que a operação em causa é uma operação tributável efetuada no território nacional, e de um documento comprovativo da transferência bancária ou de um pagamento em numerário.

- 34 Ora, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, no presente processo, o NEAK não emitiu nenhuma fatura à Boehringer Ingelheim, que apenas dispõe do pedido de pagamento enviado pelo NEAK e de um comprovativo bancário que atesta a transferência do montante correspondente. Salienta, no entanto, que o NEAK calcula o montante da contribuição, que figura no pedido de pagamento, segundo o método definido nos contratos, com base no número de medicamentos vendidos durante o período considerado. Por conseguinte, embora não exista uma fatura, a operação está devidamente documentada, uma vez que os dados dos contratos, bem como os volumes de vendas dos medicamentos são acessíveis publicamente e a contabilização das subvenções se baseia em registos públicos e oficiais. O órgão jurisdicional de reenvio salienta igualmente que o NEAK é um organismo estatal do seguro de saúde, pelo que se pode, portanto, presumir que os dados que comunica no seu pedido de pagamento estão em conformidade com a realidade.
- 35 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, embora o artigo 273.º da Diretiva IVA permita aos Estados-Membros prever outras obrigações para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, essas obrigações devem ser proporcionadas ao objetivo prosseguido. Ora, no litígio no processo principal, o risco de fraude não estava em causa, nem foi invocado pela autoridade fiscal húngara, e a cobrança exata do IVA poderia ter sido garantida, mesmo sem fatura, graças à existência de outros documentos que permitiam verificar *a posteriori* a realidade dos contratos de comparticipação e dos pagamentos efetuados.
- 36 No entanto, o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre os requisitos de forma exigidos para poder obter uma redução *a posteriori* do valor tributável do IVA e os documentos que devem ser apresentados para esse efeito.
- 37 Foi nestas condições que o Fővárosi Törvényszék (anteriormente Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Tribunal de Budapeste-Capital, anteriormente Tribunal Administrativo e do Trabalho de Budapeste-Capital, Hungria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual, em conformidade com um contrato cuja celebração não é obrigatória, uma empresa farmacêutica que efetua pagamentos ao organismo estatal do seguro de saúde em função do volume de negócios resultante da venda de produtos farmacêuticos, e que, por conseguinte, não arrecada a contraprestação integral desses produtos, não tem o direito de reduzir *a posteriori* o valor tributável unicamente pelo facto de os pagamentos não serem efetuados do modo previsto na sua política comercial nem, sobretudo, com fins promocionais?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o artigo 273.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual a redução *a posteriori* do valor tributável exige uma fatura em nome do titular do direito ao reembolso que comprove a realização da transação que confere o direito a esse reembolso, quando, além disso, a transação que permite a redução *a posteriori* do valor tributável está devidamente documentada e pode ser verificada posteriormente, baseia-se parcialmente em dados públicos e autênticos e permite a cobrança exata do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 38 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê que uma empresa farmacêutica não pode deduzir do seu valor tributável do IVA a parte do seu volume de negócios proveniente da venda de medicamentos subvencionados pelo organismo estatal do seguro de saúde que paga a esse organismo, com base num contrato celebrado entre este último e essa empresa, com o fundamento de que os montantes pagos a esse título não foram determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no quadro da sua política comercial e que esses pagamentos não foram efetuados com fins promocionais.
- 39 Importa recordar, antes de mais, que o princípio de base do sistema do IVA assenta no facto de o IVA se destinar unicamente a onerar o consumidor final e a ser perfeitamente neutro em relação aos sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação final, independentemente do número de transações ocorridas (v., neste sentido, Acórdão de 3 de maio de 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 25).
- 40 Em virtude do artigo 73.º da Diretiva IVA, o valor tributável compreende, nas entregas de bens e nas prestações de serviços, tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.
- 41 Resulta do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que visa os casos de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, que os Estados-Membros estão obrigados a reduzir o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva IVA, segundo o qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida e que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu [Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA — Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 21 e jurisprudência referida].
- 42 O Tribunal de Justiça declarou, no n.º 46 do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção do referido artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.
- 43 No caso em apreço, a Boehringer Ingelheim vende, no mercado húngaro, medicamentos subvencionados pelo organismo estatal do seguro de saúde, por intermédio de grossistas, às farmácias que os revendem a pessoas cobertas por esse seguro mediante o pagamento por estas da diferença entre o preço do medicamento e o montante da subvenção paga diretamente pelo organismo nacional de seguro de saúde às farmácias. Nos termos dos contratos de direito

privado, celebrados com o organismo estatal de seguro de saúde, a Boehringer Ingelheim paga a este organismo, relativamente aos medicamentos subvencionados que comercializa, contribuições de um montante definido nesses contratos, deduzidas dos rendimentos da venda desses medicamentos.

- 44 Como o órgão jurisdicional de reenvio salientou, ao celebrar esses contratos, a Boehringer Ingelheim renuncia a uma fração da contrapartida paga pelo grossista. Não seria assim conforme com a Diretiva IVA que a matéria coletável com base na qual é calculado o IVA devido pela empresa farmacêutica, enquanto sujeito passivo, fosse mais elevada do que o montante que esta acaba por receber. Se assim fosse, o princípio da neutralidade do IVA em relação aos sujeitos passivos, de que a empresa farmacêutica faz parte, não seria respeitado (Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 35).
- 45 Importa acrescentar que o facto de, no processo principal, o beneficiário direto das entregas dos medicamentos em causa não ser o organismo estatal do seguro de saúde que reembolsa *a posteriori* o montante da subvenção à farmácia, mas sim os próprios segurados que pagam o preço subvencionado à farmácia, não é suscetível de romper o vínculo direto que existe entre a entrega de bens efetuada e a contrapartida recebida (v., neste sentido, Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 40).
- 46 Com efeito, uma vez que a farmácia deve pagar o IVA sobre o montante pago pelo paciente mas também sobre o montante que lhe é enviado pelo organismo estatal do seguro de saúde para os medicamentos subvencionados, deve considerar-se que este último interveio como consumidor final de uma entrega efetuada por uma empresa farmacêutica sujeita a IVA, pelo que o montante recebido pela administração fiscal não pode ser superior ao que foi pago pelo consumidor final (v., neste sentido, Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 41).
- 47 Não tendo uma parte da contrapartida obtida na sequência da venda dos medicamentos pela empresa farmacêutica sido recebida por esta devido à contribuição que envia ao organismo estatal de seguro de saúde, que paga às farmácias uma parte do preço desses medicamentos, há que considerar que o preço destes últimos foi reduzido depois de efetuada a operação, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.
- 48 Esta interpretação não é posta em causa pela circunstância, salientada pelo órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual, contrariamente aos factos em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), as contribuições pagas pela Boehringer Ingelheim ao organismo estatal do seguro de saúde não são devidas em virtude de uma obrigação legal, mas em virtude de contratos celebrados entre ela e esse organismo.
- 49 Com efeito, não resulta da redação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA nem do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deva ser interpretado no sentido de que o seu âmbito de aplicação está limitado às reduções de preço resultantes de obrigações legais.
- 50 A referida interpretação também não é infirmada pela argumentação do Governo húngaro segundo a qual, em substância, não pode haver «redução do preço», na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, uma vez que não existe um nexo direto entre a contrapartida recebida pela Boehringer Ingelheim e as contribuições pagas por esta ao organismo estatal do seguro de saúde.

A este respeito, o Governo húngaro afirma que as contribuições baseadas num limite máximo não podem ser consideradas uma «redução do preço», na aceção desta disposição, uma vez que não são adaptadas à contrapartida dos medicamentos fornecidos na cadeia de operações, mas, por um período determinado, ao limite máximo do montante da subvenção concedida pelo organismo estatal de seguro de saúde e são de natureza pública.

- 51 A este respeito, há que salientar que, em virtude da jurisprudência acima referida no n.º 41, importa unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos. Ora, no caso vertente, a Boehringer Ingelheim não dispôs da totalidade da contrapartida dos medicamentos vendidos, mas apenas de uma parte do montante final pago pelos grossistas aos quais vendeu os seus medicamentos, após dedução das somas pagas ao organismo estatal do seguro de saúde.
- 52 Acresce que, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.
- 53 Embora esta disposição deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para fixarem as medidas necessárias para determinar o valor da redução, estes últimos têm porém a obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos na referida disposição (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 50 e jurisprudência referida).
- 54 Ora, resulta da decisão de reenvio que as condições da redução *a posteriori* do valor tributável previstas pela legislação nacional, em virtude das quais os pagamentos, que dão direito a essa redução, devem ser determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no âmbito da sua política comercial e efetuados com um objetivo promocional, teriam como consequência privar todas as empresas farmacêuticas que celebraram contratos de participação com o organismo estatal do seguro de saúde, da possibilidade de reduzirem *a posteriori* o seu valor tributável do IVA, a título das contribuições pagas a esse organismo, apesar de ter havido de facto uma redução do preço depois de efetuada a operação na aceção do n.º 1 do artigo 90.º da Diretiva IVA. Não se pode, pois, considerar que as referidas condições estão abrangidas pela margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem ao abrigo desta disposição.
- 55 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê que uma empresa farmacêutica não pode deduzir do valor tributável do IVA a parte do seu volume de negócios proveniente da venda de medicamentos subvencionados pelo organismo estatal do seguro de saúde que paga a esse organismo, em virtude de um contrato celebrado entre este último e essa empresa, com o fundamento de que os montantes pagos a esse título não foram determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no quadro da sua política comercial e que esses pagamentos não foram efetuados com fins promocionais.

Quanto à segunda questão

- 56 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que subordina a redução *a posteriori* do valor tributável do IVA à

condição de o sujeito passivo titular do reembolso dispor de uma fatura em seu nome que comprove a transação que dá lugar ao referido reembolso, mesmo quando tal fatura não tenha sido emitida e a realização dessa transação possa ser provada por outros meios.

- 57 Como foi recordado no n.º 52 do presente acórdão, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.
- 58 Em virtude do artigo 273.º dessa diretiva, os Estados-Membros podem prever as obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, na condição, nomeadamente, de que essa faculdade não seja utilizada para impor obrigações de faturação adicionais às fixadas no capítulo 3 da mesma diretiva.
- 59 Dado que, fora dos limites por elas fixados, as disposições dos artigos 90.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva IVA não especificam as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever, há que concluir que essas disposições lhes conferem uma margem de apreciação, nomeadamente quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais, para proceder a uma redução do valor tributável (Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 60 Todavia, as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adotar ao abrigo do artigo 273.º da Diretiva IVA só podem, em princípio, derrogar o respeito das regras relativas ao valor tributável do IVA dentro dos limites estritamente necessários para atingir esse objetivo específico. Com efeito, devem afetar o menos possível os objetivos e os princípios da Diretiva IVA e não podem ser utilizadas de modo a pôr em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União na matéria (Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 28).
- 61 Importa, conseqüentemente, que as formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades tributárias, para o exercício do direito a uma redução do valor tributável do IVA, se limitem às que permitem provar que, depois de efetuada a transação, não receberão, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida. A este respeito, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se é esse o caso das formalidades exigidas pelo Estado-Membro em questão (Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 37 e jurisprudência referida).
- 62 Na presente situação, uma exigência como a que é controvertida no processo principal, que subordina a redução do valor tributável correspondente, em caso de redução do preço depois do momento em que se efetua a operação, à posse, pelo sujeito passivo, de uma cópia da fatura em seu nome que comprove a realização da operação que confere direito a reembolso, é, em princípio, suscetível de contribuir tanto para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude como para eliminar o risco da perda de receitas fiscais, pelo que prossegue os objetivos legítimos enunciados no artigo 273.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.ºs 32 e 33).
- 63 Contudo, sendo a posse de uma fatura, no direito nacional, uma condição *sine qua non* para obter a redução do valor tributável, a neutralidade do IVA é afetada quando for impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo obter essa fatura (v., neste sentido, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 38).

- 64 Resulta da decisão de reenvio que a Boehringer Ingelheim não dispõe de faturas relativas aos pagamentos que efetuou em benefício do organismo estatal de seguro de saúde, tendo este último emitido apenas pedidos de pagamento.
- 65 Nessa hipótese, os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade exigem que o Estado-Membro em causa permita que o sujeito passivo demonstre, através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, que a operação que dá direito à redução do valor tributável foi efetivamente realizada (v., neste sentido, Acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, n.º 40). Isto é tanto mais assim quando, como no caso em apreço, a transação em causa foi celebrada com uma entidade estatal.
- 66 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que subordina a redução *a posteriori* do valor tributável do IVA à condição de o sujeito passivo que tem direito ao reembolso dispor de uma fatura emitida em seu nome que demonstre que a operação que deu origem ao reembolso foi efetuada, mesmo que tal fatura não tenha sido emitida e a realização dessa operação possa ser demonstrada por outros meios.

Quanto às despesas

- 67 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

- 1) **O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê que uma empresa farmacêutica não pode deduzir do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado a parte do seu volume de negócios proveniente da venda de medicamentos subvencionados pelo organismo estatal do seguro de saúde que paga a esse organismo, em virtude de um contrato celebrado entre este último e essa empresa, com o fundamento de que os montantes pagos a esse título não foram determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no quadro da sua política comercial e que esses pagamentos não foram efetuados com fins promocionais.**
- 2) **O artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que subordina a redução *a posteriori* do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado à condição de o sujeito passivo que tem direito ao reembolso dispor de uma fatura emitida em seu nome que demonstre que a operação que deu origem ao reembolso foi efetuada, mesmo que tal fatura não tenha sido emitida e a realização dessa operação possa ser demonstrada por outros meios.**

Assinaturas