



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
TAMARA ČAPETA  
föredraget den 6 juni 2024<sup>1</sup>

**Mål C-248/23**

**Novo Nordisk AS  
mot**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90.1 – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Nationell skattelagstiftning enligt vilken nedsättning av beskattningsunderlaget inte medges för bidrag som ett läkemedelsföretag till följd av en lagstadgad skyldighet har betalat till det statliga sjukförsäkringsorganet – Nedsättning av priset”

## I. Inledning

1. ”Oh, save me, save me, save me from this squeeze” (”Åh, rädda mig, rädda mig, rädda mig ur det här trångmålet”).<sup>2</sup>
2. Det här målet handlar om skatter, närmare bestämt om mervärdesskatt. Målet är anhängigt vid Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), som har begärt att EU-domstolen ska tolka artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet,<sup>3</sup> som medger nedsättning av beskattningsunderlaget vid nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum.
3. Målet rör en tvist mellan Novo Nordisk AS (nedan kallat Novo Nordisk), ett läkemedelsföretag som tillhandahåller läkemedel på den ungerska marknaden, och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad omprövningsavdelningen), som avslog Novo Nordisks ansökan om nedsättning i efterhand av den mervärdesskatt som betalats för levererade subventionerade läkemedel.

<sup>1</sup> Originalspråk: engelska.

<sup>2</sup> The Kinks, *Sunny Afternoon*, 1966, Pye Records.

<sup>3</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, 2010, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

4. EU-domstolen har att tolka huruvida vissa betalningar som föreskrivs i ungersk lagstiftning och som beräknas på grundval av priset på subventionerade läkemedel ska behandlas som en nedsättning av priset eller som en skatt. Om det rör sig om en nedsättning av priset ska beskattningsunderlaget sättas ned på grundval av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Om den ifrågavarande betalningen däremot ska karaktäriseras som en skatt, har Novo Nordisk inte rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

## II. Bakgrunden, tolkningsfrågan och förfarandet vid EU-domstolen

5. I Ungern sker detaljhandel med läkemedel genom apotek. Apoteken gör sina inköp hos grossister och dessa köper i sin tur sina varor från företag som distribuerar läkemedel.

6. Läkemedlen kan subventioneras av Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (den nationella sjukförsäkringskassan, Ungern) (nedan kallad NEAK), som då tillämpar ett system med "subventionering av inköpspriset". Enligt detta system subventionerar NEAK inköpspriset för receptbelagda läkemedel som ersätts av socialförsäkringssystemet inom ramen för öppenvården. Betalningen av priset för det subventionerade läkemedlet fördelas sedan mellan NEAK och patienten. Patienten betalar ett belopp, "egenavgiften", som motsvarar skillnaden mellan produktens pris och den subvention som betalas av NEAK. NEAK ersätter sedan apoteket med det subventionsbelopp som denna myndighet ska betala. Det pris på läkemedel som tas ut av apoteken, vilket utgör beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, består således av två delar, dels subventionen från NEAK, dels "egenavgiften" som patienten betalar. Apoteket är således skyldigt att redovisa mervärdesskatt för såväl det belopp som patienten erlagt som det belopp som NEAK betalat.

7. Novo Nordisk, som är klagande i det nationella målet, är ett företag registrerat i Danmark som tillverkar och saluför läkemedel i Ungern.

8. Novo Nordisk och Novo Nordisk Hungária Kft ingår i en företagskoncern som, i eget namn och för Novo Nordisks räkning, har ingått avtal med NEAK om en portfölj av subventionerade varor och om prisvolym (nedan kallade prisvolymavtalen). I enlighet med dessa avtal åtog sig Novo Nordisk att till NEAK betala ett belopp som berodde på försäljningsvolymen av de läkemedel som subventioneras av socialförsäkringssystemet (nedan kallad betalningsskyldigheten enligt prisvolymavtalen) och använde för detta ändamål en del av intäkterna från försäljningen av dessa läkemedel.

9. Utöver denna betalningsskyldighet enligt prisvolymavtalen är Novo Nordisk, i enlighet med 36 § punkt 1 och 40/A § punkt 1 i A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatiségédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (2006 års lag nr XCVIII om allmänna bestämmelser för tillförlitliga och ekonomiskt hållbara leveranser av läkemedel och medicintekniska produkter och om handel med läkemedel) (nedan kallad läkemedelslagen), skyldigt att göra ytterligare betalningar på 20 procent respektive 10 procent "avseende en del av socialförsäkringssubventionen" för läkemedel som företaget säljer genom apotek och som omfattas av någon form av statlig finansiering (nedan kallad den lagstadgade betalningsskyldigheten).

10. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande förklarat att Novo Nordisk, genom att uppfylla sin lagstadgade betalningsskyldighet efter försäljningen av läkemedlen, avstår från en del av den ersättning som företaget erhåller från grossisten, det vill

säga en del av sin omsättning. Huruvida den lagstadgade betalningsskyldigheten gäller eller inte, och det totala belopp som ska erläggas på den grunden, beror således på den mängd subventionerade läkemedel som säljs och storleken på socialförsäkringssubventionen. Enligt 36 § punkt 1 i läkemedelslagen grundar sig det belopp som ska betalas på grundval av den lagstadgade betalningsskyldigheten mer specifikt ”på försäljningsdata enligt läkemedelsrecept för referensmånaden, i proportion till produktionspriset”.

11. Den 16 juli 2021 ingav Novo Nordisk in en korrigerad skattedeclaration till skattemyndigheten i första instans vid omprövningsavdelningen för skatteperioden januari 2016, i enlighet med 195 § i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om allmän beskattning) (nedan kallad lagen om allmän beskattning). Genom sin rättelsedeklaration gjorde Novo Nordisk, under åberopande av de betalningar som företaget hade gjort såväl enligt de prisvolymavtal som ingåtts med NEAK som i enlighet med 36 § punkt 1 och 40/A § punkt 1 i läkemedelslagen, gällande att beloppet för den mervärdesskatt som företaget skulle betala för den aktuella skatteperioden skulle sättas ned med 7 832 000 forint (HUF) (cirka 20 353,47 euro).

12. Skattemyndigheten i första instans godtog inte Novo Nordisks rättelsedeklaration och avslag begäran om nedsättning av beskattningsunderlaget. Efter att Novo Nordisk ingett en begäran om omprövning, i vilken domen i målet Boehringer Ungern<sup>4</sup> åberopades, beviljade omprövningsavdelningen en nedsättning av beskattningsunderlaget såvitt avsåg de belopp som erlagts på grundval av betalningsskyldigheten enligt prisvolymavtalen.

13. Däremot beviljade omprövningsavdelningen inte någon nedsättning av beskattningsunderlaget med avseende på den lagstadgade betalningsskyldigheten. Omprövningsavdelningen ansåg att den lagstadgade betalningsskyldigheten inte utgör en nedsättning av priset, utan en särskild skatt. Den menade att denna betalningsskyldighet inte följer av prisvolymavtalen, utan direkt av lag. Det är således inte fråga om en nedsättning av priset, eftersom den inte ges av läkemedelsdistributören till slutkonsumenten och eftersom betalningarna primärt utgör mekanismer för att uppnå budgetmål och hälsorelaterade mål. Såsom har angetts ovan regleras den lagstadgade betalningsskyldigheten av lagen om allmän beskattning. De belopp som betalas för detta ändamål ska krediteras skattemyndigheten och, i enlighet med 6 § punkt 2 a i nämnda lag, betraktas som skattemedel. Enligt motparten i det nationella målet utgör den lagstadgade betalningsskyldigheten således en skatt som ska betalas enligt en tvingande lagbestämmelse och inte kan anses utgöra en nedsättning av priset.

14. Mot denna bakgrund har Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 90.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning såsom den som är omtvistad i det nationella målet, enligt vilken ett läkemedelsföretag, som enligt lag betalar en del av intäkterna från försäljningen av läkemedel som finansieras med allmänna medel till det statliga sjukförsäkringsorganet, inte har rätt till en nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget för dessa betalningar med hänsyn till att de sker enligt lag, att skattebasen för nämnda betalningar kan minskas genom avdrag för betalningar till följd av avtal om kompensation och för företagets investeringar i forskning och utveckling inom hälso- och sjukvårdssektorn och att de belopp som ska betalas uppbärs av den statliga skattemyndigheten, som omedelbart överför dessa medel till det statliga sjukförsäkringsorganet?”

<sup>4</sup> Dom av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818) (nedan kallad domen i målet Boehringer Ungern).

15. Skriftliga yttranden har ingetts till domstolen av Novo Nordisk, den ungerska regeringen och Europeiska kommissionen.

16. Förhandling hölls den 19 mars 2024, vid vilken Novo Nordisk, den ungerska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligen.

### III. Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

17. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

#### *Ungersk rätt*

18. I 36 § punkt 1 i läkemedelslagen anges följande:

”Innehavaren av godkännandet för försäljning av ett läkemedel eller, för det fall innehavaren inte bedriver någon distributionsverksamhet i Ungern, den distributör som utsetts genom avtal dem emellan och som godkänts av den statliga skattemyndigheten, och den person som ansökt om subventionering av preparatet genom socialförsäkringssystemet och, för det fall det inte är denne som distribuerar preparatet, distributören (nedan, i detta kapitel, tillsammans kallade innehavaren av godkännandet för försäljning av läkemedlet), ska, såvitt avser alla läkemedel och preparat som saluförs på apotek och som är föremål för någon form av offentlig finansiering (nedan, i detta kapitel, tillsammans kallade läkemedel) – med undantag för de läkemedel som avses i 38 § punkt 1, och de preparat som omfattas av bestämmelserna om modersmjölksersättning och tillskottsnäring – vara skyldig att betala 20 procent av en del av socialförsäkringssubventionen på grundval av receptförsäljningsdata för referensmånaden, i proportion till produktionspriset eller importpriset (nedan tillsammans kallade produktionspriset) (produktionspris/konsumentpris). Innehavaren av godkännandet för försäljning av läkemedlet ska, vad gäller preparat som avses i bestämmelserna om modersmjölksersättning och tillskottsnäring som säljs på apotek och som omfattas av någon form av offentlig finansiering, vara skyldig att betala 10 procent av en del av socialförsäkringssubventionen på grundval av receptförsäljningsdata för referensmånaden, i proportion till produktionspriset (produktionspris/konsumentpris). Betalningsskyldigheten ska beräknas för varje produkt och för varje typ av subvention. Med ’socialförsäkringssubvention’ avses bruttosubventionen, inklusive mervärdesskatt. Med ’konsumentpris’ avses bruttokonsumentpriset. Med ’produktionspris’ avses nettoproduktionspriset, exklusive mervärdesskatt.”

19. I 40 § i nämnda lag föreskrivs att den statliga skattemyndigheten

”a) ska överföra det belopp som uppburits med stöd av 36 § punkterna 1, 2, 4 och 4a till det konto som den nationella sjukförsäkringskassan öppnat hos statskassan i enlighet med vad som anges i särskilda bestämmelser, och

b) ska göra denna överföring omedelbart efter det att betalning skett.”

20. I 40/A § i samma lag föreskrivs följande:

”(1) Utöver den betalningsskyldighet som föreskrivs i 36 § punkt 1 ska innehavaren av godkännandet för försäljning av ett läkemedel eller, för det fall innehavaren inte bedriver någon distributionsverksamhet i Ungern, den distributör som utsetts genom avtal dem emellan och som godkänts av den statliga skattemyndigheten (i denna paragraf tillsammans kallade innehavaren av godkännandet för försäljning av läkemedlet), såvitt avser alla läkemedel som säljs på apotek och under minst sex år har omfattats av någon form av offentlig finansiering, och vars finansieringsgrundande pris överstiger 1 000 forinter, vara skyldig att betala 10 procent av en del av socialförsäkringssubventionen, på grundval av receptförsäljningsdata för referensmånaden, i proportion till produktionspriset eller importpriset (nedan tillsammans kallade produktionspriset) (produktionspris/konsumentpris), förutsatt att det inte finns någon annan produkt som också är offentligt finansierad och vars aktiva farmaceutiska substans och administreringsform är identiska med dem för produkten i fråga, men som saluförs under ett annat varumärke av en annan innehavare av godkännande för försäljning. Betalningsskyldigheten ska beräknas för varje produkt och för varje typ av subvention.

...

(4) Den betalningsskyldighet som avses i punkt 1 regleras av bestämmelserna i lagen om skattemyndigheten och i lagen om allmän beskattning, med de undantag som föreskrivs i denna lag.

(5) Den statliga skattemyndigheten ska underrätta sjukförsäkringsorganet om godkännandet av det avtal som ingåtts mellan innehavaren av godkännandet för försäljning och den distributör som avses i punkt 1 inom åtta dagar från dagen för godkännandet.

(6) Det sjukförsäkringsorgan som ansvarar för förvaltningen av den nationella sjukförsäkringskassan ska senast den tionde dagen i den andra kalendermånaden efter referensmånaden antingen informera den betalningsskyldige om de uppgifter om subventionen och försäljningen som krävs för att denne ska kunna uppfylla sin betalningsskyldighet enligt punkt 1 eller offentliggöra dessa uppgifter på sin webbplats.

(7) I enlighet med den betalningsskyldighet som föreskrivs i punkt 1 ska innehavaren av godkännandet för försäljning av läkemedlet senast den tjugonde dagen i den tredje kalendermånaden efter referensmånaden inge en deklaration till den statliga skattemyndigheten på den blankett som myndigheten tillhandahåller och samtidigt göra en inbetalning till ett för detta *särskilda ändamål* öppnat konto hos statskassan.

(8) Det sjukförsäkringsorgan som ansvarar för förvaltningen av den nationella sjukförsäkringskassan ska, samtidigt som den tillhandahåller de uppgifter som avses i punkt 6, elektroniskt lämna de uppgifter till den statliga skattemyndigheten som krävs för att de betalningsskyldiga personerna ska kunna kontrolleras.

(9) Den statliga skattemyndigheten ska överföra det belopp som uppburits enligt punkt 1 till det konto som den nationella sjukförsäkringskassan öppnat hos statskassan i enlighet med vad som anges i särskilda bestämmelser, och ska göra denna överföring omedelbart efter det att betalning skett.”

#### IV. Bedömning

21. Förevarande mål kräver en tolkning av mervärdesskattedirektivet som gör det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida den betalning som krävs enligt nationell lagstiftning utgör en nedsättning av priset som medger en nedsättning av beskattningsunderlaget.

22. Om en beskattningsbar person av någon anledning sätter ned priset på en vara eller tjänst som denne tillhandahåller, får en sådan nedsättning dras av från det beskattningsunderlag som ligger till grund för beräkningen av mervärdesskatten. Prisnedsättningar kan erbjudas i samband med leverans, i vilket fall artikel 79 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig. Priserna kan emellertid även sättas ned efter det att leveransen har ägt rum. I sådana fall ska beskattningsunderlaget sättas ned i enlighet med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Tvisten i förevarande mål rör huruvida sistnämnda bestämmelse är tillämplig.

23. Enligt fast rättspraxis är dessa bestämmelser ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit.<sup>5</sup>

24. Novo Nordisk var enligt läkemedelslagen skyldigt att till NEAK betala ett belopp som hade ett direkt samband med kvantiteten av och priset på de levererade produkterna och som skulle betalas efter det att leveransen av dessa produkter hade ägt rum.

25. Utgör en sådan betalning en nedsättning av priset, i vilket fall beskattningsunderlaget ska sättas ned i motsvarande omfattning på grundval av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, eller utgör en sådan betalning ett fullgörande av skyldigheten att betala en särskild skatt, i vilket fall beskattningsunderlaget inte påverkas?

26. Enligt min mening finns det inslag i förevarande mål som talar för båda slutsatserna. Befintlig rättspraxis, särskilt domarna i målet Boehringer Tyskland<sup>6</sup> och i målet Boehringer Ungern, ger viss ledning, men ger inget slutgiltigt svar i förevarande fall.

27. Jag kommer fortsättningsvis att gå till väga på följande sätt. Jag kommer först att förklara varför den omtvistade lagstadgade betalningen kan anses utgöra en nedsättning av priset (A). Därefter kommer jag att förklara varför den omtvistade betalningen, även om den besitter de flesta av kännetecknen för en särskild skatt, inte kan anses vara en sådan i förevarande fall (B). Jag kommer därför att föreslå att EU-domstolen i förevarande mål ska slå fast att den omtvistade lagstadgade betalningen ska anses utgöra en nedsättning av priset (C).

##### ***A. Den omtvistade lagstadgade betalningen som nedsättning av priset***

28. Det följer av domen i målet Boehringer Tyskland att en prissänkning inte behöver vara frivillig för att betecknas som en nedsättning av priset i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, utan kan vara fastställd i lag.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Se de rättsfall som anges i förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:424, punkt 30).

<sup>6</sup> Dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) (nedan kallad domen i målet Boehringer Tyskland).

<sup>7</sup> Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Boehringer Tyskland, punkterna 42, 43 och 46.

29. Domen i målet Boehringer Tyskland avsåg den rabatt på priset för läkemedel som ett läkemedelsföretag enligt lag var skyldigt att bevilja en privat sjukförsäkringsgivare som hade utgett ersättning till patienten [för dennes omkostnader för läkemedelsinköp]. Den primära anledningen till att EU-domstolen fann att denna rabatt skulle anses vara en nedsättning av priset i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet var att läkemedelsföretaget, som en följd av den ifrågavarande tyska lagstiftningen, endast kunde förfoga över ett belopp som motsvarade försäljningspriset för dessa varor till apotek med avdrag för rabatten.<sup>8</sup>

30. Den omständigheten att den direkta mottagaren av leveransen inte var försäkringsgivaren utan den försäkrade själv kunde inte bryta det direkta sambandet mellan leveransen av varorna och den erhållna ersättningen. Enligt EU-domstolen skulle nämligen den ifrågavarande privata sjukförsäkringsgivaren betraktas som en slutkonsument av ett tillhandahållande som genomförts av ett läkemedelsföretag, varför det belopp som uppbars av skattemyndigheten inte fick vara större än det belopp som försäkringsgivaren hade betalat i egenskap av slutkonsument.<sup>9</sup> Den lagstadgade rabatten reducerade således den ersättning som företaget faktiskt erhöll och som representerade beskattningsunderlaget.<sup>10</sup>

31. I förevarande fall kompenserar Novo Nordisk AS, inom ramen för den lagstadgade betalningsskyldigheten, NEAK, som finansierar läkemedlen, med en fast, på förhand fastställd procentsats för varje läkemedel med ett subventionerat inköpspris.

32. Även om NEAK inte är den direkta mottagaren av leveransen av läkemedlet, kan den likväl anses vara en slutkonsument i samma mening som försäkringsgivaren ansågs vara en slutkonsument i målet Boehringer Tyskland. NEAK betalar nämligen en del av priset för de levererade läkemedlen.

33. Eftersom det belopp som Novo Nordisk enligt ungersk lag ska betala till NEAK beräknas på grundval av priset på de receptbelagda läkemedlen och ersättningen betalas till samma myndighet som också är slutkonsument, utgör denna kompensation en nedsättning av priset för levererade läkemedel som beviljats efter det att leveransen ägt rum i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

34. En lagstadgad betalningsskyldighet såsom den som är omtvistad i det nationella målet kan följaktligen utgöra en nedsättning av priset, så att företagets ”beskattningsunderlag” för mervärdesskatt kan sättas ned i en omfattning som motsvarar denna lagstadgade betalning.

### ***B. Den omtvistade lagstadgade betalningen som skatt***

35. För det fall att den omtvistade lagstadgade betalningen inte ska anses utgöra en kompensation för den del av priset som NEAK har betalat i egenskap av slutkonsument, utan snarare en betalning av en särskild lagstadgad skatt till NEAK, i egenskap av offentlig sjukförsäkringskassa, är artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte tillämplig. I ett sådant scenario skulle det inte finnas någon anledning att sätta ned beskattningsunderlaget, eftersom betalningen av denna skatt inte skulle minska den ersättning som Novo Nordisk erhöll för sina leveranser av de subventionerade läkemedlen.

<sup>8</sup> Domen i målet Boehringer Tyskland, punkt 35.

<sup>9</sup> Domen i målet Boehringer Tyskland, punkterna 40 och 41.

<sup>10</sup> Domen i målet Boehringer Tyskland, punkt 36.

36. I målet Boehringer Tyskland var det den privata försäkringsgivaren, som inte hade någon offentlig roll, som var mottagare av den rabatt som läkemedelsföretaget var skyldigt att bevilja. I målet Boehringer Tyskland var det således uppenbart att den lagstadgade betalningen i det målet direkt minskade den ersättning som företaget erhöll för de levererade varorna.

37. Enligt den ungerska regeringen är NEAK tvärtom en offentlig myndighet som inte bara ansvarar för subventioneringen av läkemedel, utan även har andra ansvarsområden inom ramen för organisationen av hälso- och sjukvården. I förevarande mål kan följaktligen den betalning som sker efter det att leveransen har ägt rum även anses bidra till den del av statsfinanserna som NEAK ansvarar för och som kan användas inte bara för att lindra patienternas börda vid inköp av läkemedel, utan även för andra offentliga ändamål i syfte att organisera det offentliga hälso- och sjukvårdssystemet. Av denna anledning anser jag att slutsatserna i domen i målet Boehringer Tyskland inte automatiskt går att överföra på förevarande fall.

38. I domen i målet Boehringer Ungern hade EU-domstolen tillfälle att uttala sig om betalningar som ett läkemedelsbolag hade gjort till NEAK, vilka även de beräknades på grundval av priset på och kvantiteten av de subventionerade läkemedel som tillhandahållits. EU-domstolen ansåg att sådana betalningar utgjorde en nedsättning av priset. Betalningarna i det målet grundade sig emellertid på ett avtalsförhållande mellan NEAK och ett läkemedelsföretag och inte på lag, vilket gjorde att de inte kunde betraktas som skatter. Det stod även klart att dessa betalningar hade avtalats just i syfte att sänka det pris som NEAK skulle betala för läkemedlen. Av den anledningen kan EU-domstolens slutsats i det målet att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet var tillämplig inte automatiskt appliceras på förevarande mål, i vilket betalningen grundas på lag och bidrar till de allmänna statsfinanserna, från vilken den automatiskt överförs till en del av dessa statsfinanser som förvaltas av NEAK.

39. Den fråga som uppkommer är således huruvida den omtvistade lagstadgade betalningsskyldigheten kan förstås som en skatt.

40. Den ungerska regeringen har gjort gällande att de ifrågavarande lagstadgade betalningarna utgör särskilda skatter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet (1) och att dessa särskilda skatter inte minskar beskattningsunderlaget (2).<sup>11</sup>

#### *1. En skatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet*

41. I artikel 401 i mervärdesskattedirektivet anges följande: ”Utan att det påverkar tillämpningen av andra [unionsrättsliga] bestämmelser får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa ... skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan”.

42. Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet utgör således inte hinder för att en medlemsstat behåller eller inför en skatt, under förutsättning att den inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt.

<sup>11</sup> I sitt skriftliga yttrande åberopade denna regering artikel 78.1 a i mervärdesskattedirektivet. Vid förhandlingen hävdade nämnda regering mer allmänt att den lagstadgade betalningen utgör en skatt utan att nödvändigtvis kvalificera sig som en sådan i den mening som avses i nämnda bestämmelse.



43. Enligt rättspraxis har mervärdesskatten följande fyra väsentliga kännetecken: Den tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster. Den är proportionell i förhållande till det pris som den beskattningsbara personen har erhållit för dessa varor och tjänster. Den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner. Från utgående mervärdesskatt görs avdrag med den skatt som betalats i föregående produktions- och distributionsled, vilket innebär att skatten i ett visst led endast tas ut på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.<sup>12</sup>

44. Även om den omtvistade betalningen beräknas på grundval av företagets omsättning, råder det inget tvivel om att de belopp som ska betalas enligt den lagstiftning som är omtvistad i det nationella målet inte tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan, utan endast betalas en gång av läkemedelsföretagen till NEAK via skattemyndigheten.

45. En lagstadgad betalningsskyldighet såsom den som är omtvistad i det nationella målet omfattas således inte av begreppet skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

46. Den lagstadgade betalningsskyldighet som införts genom ungersk rätt är således inte en skatt som medlemsstaterna enligt mervärdesskattedirektivet är förhindrade att införa. Detta besvarar emellertid ändå inte frågan huruvida denna lagstadgade betalningsskyldighet alls kan betecknas som en skatt.

## *2. Den lagstadgade betalningsskyldigheten som en skatt som kvarstår i beskattningsunderlaget*

47. Enligt fast rättspraxis ankommer det på EU-domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken – och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt – fastställa huruvida det i unionsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga.<sup>13</sup>

48. Enligt artikel 78.1 a i mervärdesskattedirektivet ingår skatter i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. EU-domstolen har klargjort att för att den omtvistade förmodade skatten ska kunna omfattas av denna bestämmelse, så krävs det dels att den beskattningsgrundande händelsen för denna pålaga sammanfaller med den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten och dels att pålagan uppfyller villkoren för en skatt. Dessa kriterier är kumulativa.<sup>14</sup>

49. I förevarande fall är det första kriteriet uppfyllt. Det är ostridigt att leveransen av läkemedlen utgör den beskattningsgrundande händelsen för både den lagstadgade betalningen och mervärdesskatten.

50. Såsom kommissionen har påpekat ger emellertid rättspraxis avseende artikel 78 i mervärdesskattedirektivet inte någon ledning rörande vad som innebär att en lagstadgad betalning kan anses utgöra en skatt. Kommissionen har föreslagit att följande faktorer ska tas i

<sup>12</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 och C-390/97, EU:C:1999:285, punkterna 20 och 21 och där angiven rättspraxis), dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 21 och där angiven rättspraxis), och dom av den 25 februari 2021, Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

<sup>13</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 1996, Bautiaa och Société française maritime (C-197/94 och C-252/94, EU:C:1996:47, punkt 39 och där angiven rättspraxis), dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 107 och där angiven rättspraxis), och dom av den 3 mars 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

<sup>14</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2010, kommissionen/Polen (C-228/09, EU:C:2010:295, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

beaktande:<sup>15</sup> huruvida betalningen är obligatorisk och följer av lag,<sup>16</sup> huruvida den grundar sig på en i förväg fastställd skattebas och skattesats och huruvida det finns en identifierad betalningsmottagare, samt den nationella lagstiftarens avsikt och syftet med själva skatten.

51. I förevarande fall står det klart att den omtvistade betalningen grundar sig på lag och är obligatorisk. Även om detta kännetecken gör det möjligt att karaktärisera den omtvistade betalningen som en skatt, såsom jag förklarat i punkt 28 i förevarande förslag till avgörande, så hindrar det emellertid inte att den karaktäriseras som en nedsättning av priset. Varje betalning som grundar sig på lag är med andra ord inte en skatt, men för att vara en skatt måste en betalning grunda sig på lag och vara obligatorisk.

52. Den lagstadgade betalningsskyldigheten har även en i förväg fastställd skattebas och skattesats. Den skulle således kunna karaktäriseras som en skatt. Eftersom denna bas också är kopplad till priset på de levererade läkemedlen kan det emellertid inte heller uteslutas att denna betalning utgör en nedsättning av priset.

53. Huruvida det finns en identifierad betalningsmottagare har föreslagits vara ett ytterligare kriterium som är relevant för huruvida en betalning ska anses utgöra en skatt. Den omtvistade betalningen görs till den centrala statskassan, vilket talar för att den ska betraktas som en skatt. Det är emellertid också ostridigt att dessa medel omedelbart och automatiskt överförs till den del av statskassan som förvaltas av NEAK. Detta bör inte i sig frånta den omtvistade betalningen dess karaktär av skatt. Det kan emellertid även vara en indikation på att det rör sig om en betalning som sänker det pris som NEAK ska betala i egenskap av slutkonsument av läkemedel.

54. De uppräknade egenskaperna hos den omtvistade lagstadgade betalningen gör det möjligt att beteckna den som en skatt, men är inte avgörande, eftersom de också kan leda till slutsatsen att nämnda betalning utgör en nedsättning av priset.

55. Den ungerska regeringen har anfört ytterligare två argument till stöd för att den omtvistade lagstadgade betalningen ska karaktäriseras som en skatt. För det första har den hänvisat till EU-domstolens praxis, i vilken domstolen fann att för att en betalning ska anses utgöra en ”skatt”, så är det inte bara viktigt att slå fast att det föreligger en skyldighet att betala ett belopp, utan även att de behöriga statliga myndigheterna ska vidta åtgärder mot den betalningsskyldige om denna betalningsskyldighet inte fullgörs.<sup>17</sup> I detta hänseende angav den ungerska regeringen vid förhandlingen att läkemedelstillverkare som inte fullgör sin lagstadgade betalningsskyldighet kan lagföras som varje annan beskattningsbar person som underlåter att fullgöra sina skyldigheter.<sup>18</sup>

56. För det andra har den ungerska regeringen förklarat att utgifterna för forskning och utveckling kan användas för att minska beskattningsunderlaget för den omtvistade lagstadgade betalningen. Den skattskyldige har rätt att göra anspråk på denna nedsättning, utan att

<sup>15</sup> Kommissionen har åberopat dom av den 21 december 2011, *Air Transport Association of America m.fl. (C-366/10, EU:C:2011:864, punkterna 143–147)*. Beträffande ändamålsenligheten med dessa kriterier, se förslag till avgörande av generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas i målet *IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287, fotnot 35)*.

<sup>16</sup> Det finns de som hävdar att den obligatoriska aspekten är ett centralt kännetecken, kanske det mest avgörande kännetecknet, för en skatt, Suchy, G. ”Some propositions on tax as a legal concept” i Peeters, B., *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, s. 49–54, på sid. 49. Det har också föreslagits att skatter kan uppfattas som obligatoriska bidrag som betalas till staten för att finansiera offentliga utgifter. Barassi, M., ”The notion of tax and the different types of taxes” i Peeters, B., *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, s. 59–72, på sid. 72.

<sup>17</sup> Dom av den 18 januari 2017, *IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, punkt 32 och där angiven rättspraxis)*.

<sup>18</sup> Detta tycks bekräfta vad som anförs i nämnda regerings skriftliga yttrande, där det hänvisas till 36 § punkt 5 och 40/A § punkt 4 i läkemedelslagen, som uttryckligen hänvisar till *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (2003 års lag nr XCII om allmän beskattning)*.

myndigheten har något utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende, och varje beskattningsbar person kan komma i åtnjutande av denna nedsättning på lika villkor. Enligt den hänskjutande domstolen skulle en sådan nedsättning av beskattningsunderlaget inte vara möjlig om den omtvistade lagstadgade betalningen inte utgjorde en skatt.

57. Även om dessa två argument talar för att den omtvistade betalningen ska anses utgöra en skatt, så är de inte tillräckliga. Den omtvistade betalningsskyldigheten uppvisar enligt min mening inte det sista (men inte minst viktiga) kännetecknet för en skatt.

58. Den sista egenskap som kommissionen har föreslagit att en betalning ska besitta för att anses utgöra en skatt är att detta var statens avsikt. Om staten hade för avsikt att ta ut skatt skulle betalningsskyldigheten kunna förstås som en skatt.

59. Det är emellertid ofta svårt att fastställa lagstiftarens avsikt. Den ungerska regeringen har förvisso gjort gällande inför EU-domstolen att dess avsikt var att införa en skatt. Enligt min mening är detta inte tillräckligt, eftersom det även är nödvändigt att de beskattningsbara personerna förstår att detta var lagstiftarens avsikt.

60. Jag anser därför att ett mer lämpligt kriterium skulle vara att den beskattningsbara personen kan förutse en lagstiftares avsikt att påföra en lagstadgad betalning i form av en skatt.<sup>19</sup>

61. I detta hänseende, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, förefaller det som om den ungerska lagstiftningen inte har gjort klart att den omtvistade lagstadgade betalningen eventuellt har karaktär av skatt.

62. Tvärtom nämns det, såsom kommissionen har påpekat, ingenting i de relevanta bestämmelserna i ungersk rätt om att den omtvistade betalningen skulle ha karaktär av skatt. Den omtvistade betalningen kallas inte för en skatt i dessa bestämmelser, utan omtalas snarare som "en betalningsskyldighet".

63. Såsom Novo Nordisk och kommissionen har påpekat förefaller det dessutom som att den lagstadgade betalningen karaktäriseras som en rabatt, snarare än som en skatt, i förarbetena till de lagbestämmelser som är relevanta i förevarande fall. Enligt kommissionen framgår det av dessa förarbeten att "socialförsäkringen är den största köparen av läkemedel, och att det därför måste vara försäkringsgivaren som är mottagare av rabatten på försäljningen av subventionerade läkemedel".

64. När regeringen tillfrågades om detta vid förhandlingen medgav den att den använda formuleringen var olycklig.

65. I detta hänseende ska det erinras om att rättssäkerhetsprincipen utgör en grundläggande unionsrättslig princip som innebär att rättsregler ska vara klara, precisa och förutsebara vad gäller deras verkningar, i synnerhet om reglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda eller företag, så att dessa på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter samt vidta åtgärder i enlighet därmed.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Se, för ett liknande resonemang, Europadomstolen, Špaček, s.r.o., mot Republiken Tjeckien, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54 och där angiven rättspraxis. Se även Europeiska unionens domstols generaldirektorat för forskning och dokumentation, forskningsrapport, "Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax" ("Legalitetsprincipens räckvidd såvitt avser beskattning, särskilt i fråga om mervärdesskatt" (september 2018) tillgänglig på engelska på adress: [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005\\_neutralisee\\_synthese\\_en.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf)

<sup>20</sup> Dom av den 16 februari 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106, punkt 105 och där angiven rättspraxis).

66. Såsom generaladvokat Sharpston gjorde gällande är det nämligen avgörande att en skatt fastställs i rättsligt bindande bestämmelser som är tillgängliga för beskattningsbara personer på förhand på ett sätt som är tillräckligt tydligt, precist och uttömmande, så att den berörda beskattningsbara personen kan förutse och fastställa det skattebelopp som ska betalas vid en viss tidpunkt på grundval av de texter och uppgifter som finns tillgängliga eller är åtkomliga för honom eller henne.<sup>21</sup>

67. Den lagstadgade betalningsskyldighet som är omtvistad i förevarande mål uppfyller emellertid inte dessa krav på klarhet och förutsebarhet, vilket innebär att den beskattningsbara personen inte på förhand kunde veta att den omtvistade betalningsskyldigheten avsåg en skatt och inte en prisnedsättning.

### **C. Förslag**

68. Enligt min mening är den omtvistade ungerska lagstiftningen inte av sådan art att den innehåller en klar, precis och förutsebar rättsregel som gör det möjligt för Novo Nordisk, i egenskap av beskattningsbar person, att förstå att den lagstadgade betalningsskyldigheten ska betraktas som en skatt och inte kan behandlas som en nedsättning av priset. Samtidigt är de krav som uppställs i rättspraxis för att denna betalning ska anses utgöra en nedsättning av priset uppfyllda.

69. Jag föreslår därför att EU-domstolen ska slå fast att den lagstadgade betalningsskyldigheten inte uppfyller alla rättsliga krav för att betecknas som en skatt, utan ska anses utgöra en lagstadgad nedsättning av priset i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

70. Detta hindrar emellertid inte att en medlemsstat, på ett mer uttryckligt sätt, kan införa en skatteåtgärd som skulle uppfylla ett liknande syfte att finansiera folkhälsopolitiken.

### **V. Förslag till avgörande**

71. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att EU-domstolen ska besvara den fråga som ställts av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) på följande sätt:

Artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så,

att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett läkemedelsföretag, som enligt lag är skyldigt att till det statliga sjukförsäkringsorganet betala en del av sin omsättning av försäljningen av läkemedel som finansieras med allmänna medel, inte har rätt till en nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget för dessa betalningar, om det i den ifrågavarande nationella lagstiftningen inte på ett klart, precist och förutsebart sätt anges att den berörda betalningen avser en skatt.

<sup>21</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Sharpston i målet Związek Gmin Zagłębia Miedziowego(C-566/17, EU:C:2018:995, punkt 114).