Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 6 oktober 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90.1 – Nedsättning av beskattningsunderlaget vid nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum – Avgifter som ett läkemedelsföretag betalar till det statliga sjukförsäkringsorganet – Artikel 273 – Administrativa formaliteter som föreskrivs i den nationella lagstiftningen för utövandet av rätten till nedsättning – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet”

I mål C-717/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Törvényszék (tidigare Fővárosi Bíróság) (Överdomstolen för Budapests stad, tidigare Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 16 september 2019, som inkom till domstolen den 27 september 2019, i målet

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Kumin samt domarna P.G. Xuereb (referent) och I. Ziemele,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér Miklós och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Havas, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 90.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe (nedan kallat Boehringer Ingelheim) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad omprövningsavdelningen). Målet rör det beslut genom vilket omprövningsmyndigheten fann att Boehringer Ingelheim inte hade rätt att från sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt dra av de avgifter som bolaget betalat till Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (det nationella sjukförsäkringsorganet, Ungern) (nedan kallat ”det statliga sjukförsäkringsorganet” eller ”NEAK”).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

4 Artikel 90 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”1. 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.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

5 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Ungersk rätt

6 I 65 § általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.)) (nedan kallad mervärdesskattelagen), anges följande:

”För leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska beskattningsunderlaget, om inget annat föreskrivs i denna lag, bestå av den ersättning som den som har rätten därtill har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive samtliga subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna.”

7 I 77 § i denna lag föreskrivs följande:

”1. För leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster eller gemenskapsinterna förvärv av varor, ska en ändring eller ett upphörande av avtalet – vilket innefattar att avtalet är ogiltigt eller att något avtal inte föreligger – utgöra skäl för en nedsättning av beskattningsunderlaget i efterhand med ett belopp som motsvarar det förskott eller den ersättning som helt eller delvis har eller ska betalas tillbaka.

…

4. Om den beskattningsbara personen efter leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna i enlighet med de särskilda villkoren i dennes affärspolicy betalar tillbaka ett penningbelopp till en person i marknadsföringssyfte, oberoende av om den sistnämnde är en beskattningsbar person eller inte, som inte har köpt den vara eller tjänst som ger rätt till återbetalning direkt från den beskattningsbara personen, får den beskattningsbara person som gör återbetalningen i efterhand nedsätta beskattningsunderlaget för leveransen av de varor eller tillhandahållandet av de tjänster som återbetalningen avser (transaktion som ger rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget), på villkor att

a) den leverans av varor eller det tillhandahållande av tjänster som har skett direkt till den person som har rätt till återbetalning (transaktion som ger rätt till återbetalning) är en beskattningsbar transaktion som har skett inom landet, och att

b) det belopp som ska betalas tillbaka är lägre än produkten av det antal transaktioner som ger rätt till återbetalning multiplicerat med det lägsta styckepriset, plus skatten, för de levererade varorna eller de tillhandahållna tjänsterna, inom ramen för marknadsföringsåtgärden i fråga och med avseende på alla transaktioner som ger rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget.

5. Vid tillämpning av punkt 4 ska skattebeloppet anses ingå i det återbetalade beloppet.”

8 I 78 § punkterna 3 och 4 i nämnda lag föreskrivs följande:

”3. För att 77 § punkt 4 ska vara tillämplig krävs att den beskattningsbara person som gör återbetalningen förfogar över följande handlingar:

a) en kopia av fakturan utställd på den person som har rätt till återbetalning, som visar att den transaktion som ger rätt till återbetalning har ägt rum och som tydligt visar att transaktionen i fråga är en beskattningsbar transaktion som skett inom landet, och

b) en verifikation på en penningöverföring eller en kontantbetalning som tydligt visar att den beskattningsbara personen har betalat tillbaka det belopp som följer av dennes affärspolicy till den person som är berättigad till denna återbetalning.

4. Den verifikation som avses i punkt 3 b ska innehålla följande uppgifter:

a) namn, adress och – om det är fråga om en beskattningsbar person – skatteregistreringsnummer för den person som har rätt till återbetalning,

b) information om rätten till avdrag med avseende på transaktionen i fråga, som bygger på deklarationen från den person som är berättigad till återbetalning.”

9 I 195 § i adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag nr CL om skatteförfarandet) föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten fattar beslut om en skattskyldig persons rättelsedeklaration inom en tidsfrist på femton dagar från ingivandet utan att genomföra en kontroll, om den skattskyldiga personen har ingett rättelsedeklarationen enbart på den grunden att bestämmelsen på vilken skattskyldighet grundas strider mot grundlagen eller strider mot en av Europeiska unionens bindande rättsakter, eller att en kommunal förordning strider mot någon annan bestämmelse i lag, såvitt Författningsdomstolen, Kúria [(Högsta domstolen i Ungern)] eller Europeiska unionens domstol vid tidpunkten då rättelsedeklarationen inges ännu inte har meddelat något avgörande i denna fråga, eller rättelsedeklarationen inte överensstämmer med konstaterandena i det avgörande som har meddelats.”

10 I 17 § punkt 4 i biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-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) anges följande:

”Det är förbjudet att marknadsföra läkemedel och preparat som bara får tillhandahållas på recept av apotek eller som har godkänts för upptagande i förteckningen över varor som subventioneras av socialförsäkringen, samt sjukvårdsmaterial som kan finansieras av socialförsäkringen om recept finns.”

11 I 26 § punkterna 2, 5 och 6 i läkemedelslagen anges följande:

”2. För att följa budgetramen får [det statliga] sjukförsäkringsorganet i enlighet med punkt 5 nedan ingå avtal om finansiering med avseende på läkemedel som redan subventioneras eller som nyligen upptagits i förteckningen över subventionerade läkemedel, deras subventionskategori, deras indikationer, samt för läkemedel som subventioneras av rättviseskäl.

…

5. Den betalningsskyldighet som fastställs i avtalen om finansiering får fastställas

a) i förhållande till subventionen av det pris som betalats per subventionerad enhet som sålts.

b) på grundval av skillnaden mellan hela den subvention för en eller flera varor som har betalats under den period som avtalet avser och det takvärde som fastställs i avtalet,

…

e) på grundval av skillnaden mellan den faktiskt ordinerade dosen och den referensdos som fastställs i avtalet med hänsyn till kostnadseffektivitetskriteriet, i enlighet med sammanfattningen av det aktuella läkemedlets egenskaper.

6. Vad gäller preparat får bestämmelserna i punkt 5 tillämpas kumulativt."

12 28 § punkt 1 i läkemedelslagen har följande lydelse:

"För finansiering av läkemedel som godkänts för finansiering av socialförsäkringen, får [det statliga] sjukförsäkringsorganet använda följande finansieringsmetoder:

…

c) Avtal om finansiering.

…"

13 I 30/A § i kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (1997 års lag nr LXXXIII om det obligatoriska sjukförsäkringssystemets tjänster) föreskrevs följande:

"[Det statliga] [s]jukförsäkringsorganet får ingå avtal med aktörer som har sådant tillstånd för försäljning som avses i 36 § punkt 1 i [läkemedelslagen], och med aktörer som säljer sjukvårdsmaterial och som tillhandahåller sjukvårdstjänster, rörande priser, kvantiteter eller kvalitetskrav för de produkter och sjukvårdstjänster som får säljas till ett subventionerat pris, eller rörande andra frågor som parterna anser är viktiga."

14 I 11 § punkt 1 i 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 (dekret nr 32/2004. (IV 26.) från ministeriet för hälsovårds-, social- och familjefrågor om villkoren för upptagning av registrerade läkemedel och medicinska preparat avsedda för särskilda behov i förteckningen över produkter som subventioneras genom socialförsäkringssystemet samt om ändring av upptagning eller subventionering föreskrivs följande:

"När det gäller de avtal om finansiering som avses i 26 § i läkemedelslagen ska omfattningen av subventionen bestämmas på grundval av antalet patienter som kan komma att få en behandling, med beaktande av den aktuella sjukdomens prevalens och incidens, i enlighet med förslaget från ett yrkessamfund för sjukvårdspersonal."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Boehringer Ingelheim är det ungerska dotterbolaget till ett läkemedelsföretag. Dess huvudsakliga verksamhet består i försäljning av subventionerade läkemedel till grossister, vilka säljer dem till apotek som sedan distribuerar dem till patienter.

16 I Ungern sker detaljhandel med läkemedel, med undantag för sjukhus, genom apotek. Apoteken gör sina inköp hos partihandlare och grossisterna hos bolag som distribuerar läkemedel, såsom Boehringer Ingelheim.

17 Läkemedlen kan subventioneras av NEAK, som då tillämpar ett system med ”subventionering av inköpspriset”. Enligt detta system beviljar NEAK en subvention avseende 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, den så kallade ”egenavgiften” som motsvarar skillnaden mellan produktens pris och den subvention som betalas av NEAK. Apoteket erhåller betalning i efterhand från NEAK av det aktuella subventionsbeloppet. Priset 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.

18 NEAK avgör huruvida ett läkemedel ska upptas i förteckningen över subventionerade läkemedel efter en prövning som beaktar olika aspekter, såsom folkhälsopolitiken, farmaceutiska aspekter och kostnadseffektiviteten, och fastställer därefter subventionsbeloppet utifrån det pris som fastställts av distributören, vilken i det nationella målet är Boehringer Ingelheim.

19 För att de läkemedel som Boehringer Ingelheim distribuerar på den ungerska marknaden ska förbli subventionerade har Boehringer Ingelheim slutit ”avtal om finansiering” med NEAK för perioden från och med den 1 oktober 2013 till och med den 31 december 2017. Enligt dessa avtal åtog sig Boehringer Ingelheim att, på grundval av mängden läkemedel som företaget sålde, till NEAK betala avgifter med ett belopp som angavs i avtalen och som togs ut på omsättningen från försäljningen av dessa läkemedel. Avgiftsbeloppet fastställdes närmare bestämt som en procentandel av bruttobeloppet för NEAK:s subvention, på grundval av de förpackningsenheter (förpackningar) som sålts till ett subventionerat pris (avgifter enligt systemet med belopp per förpackning) eller, i vissa avtal, till 100 procent, när takvärdet för NEAK:s subvention av produkten i fråga hade överskridits (avgifter grundade på ett takvärde).

20 Ingåendet av dessa avtal är inte en lagstadgad skyldighet, men det ger Boehringer Ingelheim en garanti för att de läkemedel som företaget saluför kommer att subventioneras av NEAK. Dessa avtal gör det även möjligt för NEAK att säkerställa kontinuerlig tillgång till subventionerade nya och moderna behandlingar, samtidigt som det säkerställs att budgetbalansen upprätthålls.

21 NEAK har inte upprättat någon faktura avseende de avgifter som Boehringer Ingelheim betalat. Det finns emellertid ett visst antal handlingar som gör det möjligt att i efterhand kontrollera att Boehringer Ingelheim har betalat NEAK i enlighet med dessa avtal.

22 Den 13 november 2018 ingav Boehringer Ingelheim en rättelsedeklaration till de ungerska skattemyndigheterna för perioden mellan den 1 oktober 2013 och den 31 december 2017, i enlighet med 195 § i 2017 års lag nr CL om skatteförfarandet. Genom denna rättelsedeklaration

gjorde Boehringer Ingelheim, med åberopande av betalningar till NEAK i enlighet med avtalen om finansiering, gällande att beloppet för den mervärdesskatt som bolaget skulle inbetala för den aktuella perioden skulle sättas ned med 354 687 000 ungerska forinter (HUF) (cirka 1 miljon euro).

23 Den ungerska skattemyndigheten som behandlade ärendet i första instans godtog inte Boehringer Ingelheims rättelsedeklaration och avslog därför ansökan om nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

24 Boehringer Ingelheim begärde omprövning av detta beslut vid omprövningsavdelningen. Omprövningsavdelningen fastställde beslutet från förstainstansmyndigheten.

25 Omprövningsavdelningen fann att Boehringer Ingelheims betalningar till NEAK inte uppfyllde villkoren för nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i 77 § punkt 4 i mervärdesskattelagen. Enligt omprövningsavdelningen kan nämligen de betalningar som Boehringer Ingelheim gjort inte betraktas som en återbetalning i efterhand som beviljats ”i marknadsföringssyfte”, eftersom 17 § punkt 4 i läkemedelslagen förbjuder kommersiell marknadsföring av läkemedel som upptagits i förteckningen över produkter som subventioneras av socialförsäkringssystemet. Boehringer Ingelheim beviljade inte heller dessa utbetalningar ”i enlighet med de särskilda villkoren i dennes affärspolicy”, eftersom storleken på de avgifter som skulle betalas enligt avtalen inte fastställdes av läkemedelsföretaget utan, i enlighet med ett dekret, av ett yrkesförbund för sjukvårdspersonal.

26 Omprövningsavdelningen påpekade dessutom att 77 § i mervärdesskattelagen omfattade alla de fall av nedsättning av beskattningsunderlaget som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet och att det inte kunde anses att unionsrätten hade åsidosatts, eftersom införlivandet av bestämmelserna i detta direktiv med den nationella rättsordningen inte kräver att bestämmelserna i nationell rätt ordagrant återger direktivets ordalydelse. I mervärdesskattedirektivet definieras endast syftena med lagstiftningen och det överlåts åt den nationella lagstiftaren att bestämma på vilket sätt dessa mål ska uppnås. Överklagandeavdelningen underströk även att domen av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), i vilken domstolen tolkade artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, inte var tillämplig i förevarande mål, eftersom den domen grundade sig på en annan faktisk situation än den som ligger till grund för förevarande mål.

27 Boehringer Ingelheim överklagade den ungerska skattemyndighetens beslut till den hänskjutande domstolen. Boehringer Ingelheim gjorde i huvudsak gällande att det belopp som bolaget betalat till NEAK, som beräknats baserat på bolagets omsättning, enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilket innebär att bolaget har rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

28 För det första vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida domen av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) är tillämplig i det nationella målet. I nämnda dom fann EU-domstolen att de rabatter som ett läkemedelsföretag beviljade privata sjukförsäkringskassor i Tyskland medförde en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när leveransen av läkemedel görs via grossister till apotek som utför sådana leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring, vilka via den privata sjukförsäkringen erhåller ersättning för inköpspriset för läkemedlen.

29 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att det ungerska subventionssystemet uppvisar likheter med subventionssystemet för privat sjukförsäkring i Tyskland, med den skillnaden att avgifterna i Ungern betalas till NEAK, i egenskap av statligt sjukförsäkringsorgan, och detta inte görs med stöd av en tvingande rättsregel, utan på grundval av ett privaträttsligt avtal som parterna är fria att ingå. När väl avtalet har undertecknats får det emellertid samma konsekvens som den lagstiftning som var i fråga i det mål som avgjordes genom domen av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), nämligen att Boehringer Ingelheim endast kunde förfoga över ett belopp som motsvarade försäljningspriset för bolagets produkter till apoteken, minskat med nämnda rabatt.

30 Den hänskjutande domstolen anser nämligen, med stöd av punkterna 41–43 i dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), att NEAK i förevarande mål ska betraktas som slutkonsument av ett tillhandahållande som Boehringer Ingelheim utfört, varför det belopp som uppbärs av skattemyndigheten inte får vara större än det som slutkonsumenten har betalat. Eftersom en del av priset på produkterna inte hade uppburits av den beskattningsbara personen, det vill säga Boehringer Ingelheim, på grund av de avgifter bolaget betalat till NEAK, nedsattes priset för dessa varor efter det att transaktionen ägt rum, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Under dessa omständigheter kunde Boehringer Ingelheim inte fritt förfoga över hela det pris som erhölls vid försäljningen av dess produkter till apotek eller grossister.

31 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen emellertid ännu inte har uttalat sig i frågan huruvida en nedsättning av beskattningsunderlaget även kan göras när det inte är obligatoriskt att bevilja rabatten enligt en bestämmelse i nationell rätt, utan sker frivilligt, såsom i det nationella målet.

32 Den hänskjutande domstolen har dessutom understrukit att den ungerska lagstiftningen medför att alla läkemedelsföretag som ingått avtal om finansiering, såsom de avtal som är aktuella i det nationella målet, fråntas möjligheten att sätta ned sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt i efterhand när det gäller det belopp som betalats till NEAK. Enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. EU-domstolen har emellertid ännu inte preciserat den gräns som inte får överskridas för att dessa villkor inte ska utgöra en oproportionerlig inskränkning av syftet med unionslagstiftningen.

33 För det andra har den hänskjutande domstolen erinrat om att för en nedsättning av beskattningsunderlaget i efterhand, krävs det enligt den ungerska lagstiftningen en faktura utställd på den som är berättigad till återbetalning som visar att den transaktion som ger rätt till återbetalning har ägt rum och som tydligt visar att transaktionen i fråga är en beskattningsbar transaktion som skett inom landet, samt en verifikation på en penningöverföring eller en kontantbetalning.

34 Den hänskjutande domstolen har påpekat att NEAK i förevarande mål inte har utfärdat någon faktura till Boehringer Ingelheim, som endast förfogar över den begäran om betalning som NEAK har skickat till bolaget och en verifikation från en bank som intygar att motsvarande belopp har överförts. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att NEAK beräknar det avgiftsbelopp som anges i begäran om betalning, enligt den metod som anges i avtalen, på grundval av antalet läkemedelsförpackningar som sålts under den aktuella perioden. Även om det inte finns någon faktura föreligger det således ändå handlingar som på ett lämpligt sätt bekräftar transaktionen, eftersom uppgifterna om avtalen och om mängden sålda

läkemedelsförpackningar är tillgängliga för allmänheten, och fastställandet av subventionerna bygger på allmänt tillgängliga officiella register. Den hänskjutande domstolen har även understrukit att NEAK är ett statligt sjukförsäkringsorgan, vilket innebär att det kan presumeras att uppgifterna i dess begäran om betalning är korrekta.

35 Den hänskjutande domstolen anser att även om artikel 273 i mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att föreskriva andra skyldigheter för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, ska sådana skyldigheter stå i proportion till det mål som eftersträvas. I det nationella målet har det emellertid inte påståtts att det föreligger någon risk för bedrägeri, och den ungerska skattemyndigheten har inte åberopat en sådan risk. Vad gäller en riktig uppbörd av mervärdesskatten har denna kunnat säkerställas, även utan faktura, tack vare andra handlingar som gör det möjligt att i efterhand kontrollera att avtal om finansiering verkligen förelegat och att betalningarna verkligen ägt rum.

36 EU-domstolen har emellertid ännu inte uttalat sig om de formkrav som krävs för att i efterhand kunna få beskattningsunderlaget för mervärdesskatt nedsatt och de handlingar som ska inges för detta ändamål.

37 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Törvényszék (tidigare Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Överdomstolen för Budapests stad, tidigare Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 90.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken ett läkemedelsföretag som enligt ett frivilligt avtal erlägger betalningar till det statliga sjukförsäkringsorganet som bygger på den omsättning som företaget erhållit för läkemedel och företaget således inte behåller hela ersättningen för dessa varor, inte har rätt att i efterhand nedsätta beskattningsunderlaget enbart på grund av att betalningarna inte sker på ett sätt som fastställts på förhand i dess affärspolicy eller främst i marknadsföringssyfte?

2) Om fråga 1 besvaras jakande: Ska artikel 273 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken det för att beskattningsunderlaget ska kunna nedsättas i efterhand krävs en faktura utställd på den som har rätt till ersättning som visar att den transaktion som ger rätt till denna ersättning har ägt rum, när den transaktion som medger att beskattningsunderlaget nedsätts i efterhand är vederbörligen dokumenterad och kan kontrolleras i efterhand, delvis bygger på offentliga och officiella uppgifter samt möjliggör en riktig uppbörd av skatten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

38 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett läkemedelsföretag inte från sitt beskattningsunderlag får dra av den del av sin omsättning som härrör från försäljning av läkemedel som subventionerats av det statliga sjukförsäkringsorganet och som företaget betalar tillbaka till detta organ i enlighet med ett avtal

som slutits mellan detta organ och detta företag, med motiveringen att de belopp som betalats ut i enlighet med detta syfte inte sker på ett sätt som fastställts på förhand i företagets affärspolicy och att dessa betalningar inte har gjorts i marknadsföringssyfte.

39 Domstolen erinrar inledningsvis om att den grundläggande principen för systemet med mervärdesskatt är att mervärdesskatten enbart är avsedd att belasta slutkonsumenten. Den ska vara fullständigt neutral i förhållande till de beskattningsbara personer som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 maj 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25).

40 Enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska, när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster, beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

41 Det följer av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, som behandlar avbeställning, hävning, icke-godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, att medlemsstaterna är skyldiga att nedsätta beskattningsunderlaget och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela ersättningen efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

42 Domstolen fann i punkt 46 i sin dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den rabatt som ett läkemedelsföretag enligt nationell lag beviljat en privat sjukförsäkringsgivare medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för detta läkemedelsföretag i den mening som avses i artikeln, när leveransen av läkemedel görs via grossister till apotek som utför sådana leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring, vilka via den privata sjukförsäkringen erhåller ersättning för inköpspriset för läkemedlen.

43 I förevarande fall säljer Boehringer Ingelheim läkemedel på den ungerska marknaden, vilka subventioneras av det statliga sjukförsäkringsorganet, genom grossister till apotek som säljer dem vidare till personer som omfattas av försäkringen mot att dessa betalar skillnaden mellan priset på läkemedlet och det subventionsbelopp som det statliga sjukförsäkringsorganet betalar direkt till apoteken. Boehringer Ingelheim återbetalar till det statliga sjukförsäkringsorganet, i enlighet med privaträttsliga avtal som ingåtts med detta organ, för subventionerade läkemedel som bolaget saluför, avgifter med ett belopp som anges i dessa avtal och som tas ut på intäkterna från försäljningen av dessa läkemedel.

44 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat avstår således Boehringer Ingelheim från en del av den ersättning som betalats av grossisten när bolaget ingår dessa avtal. Det skulle därmed inte vara förenligt med mervärdesskattedirektivet att underlaget för beräkningen av den mervärdesskatt som läkemedelsföretaget, i egenskap av beskattningsbar person, är skyldigt att erlägga är högre än det belopp som företaget slutligen har erhållit. Om så vore fallet skulle

principen om mervärdesskattens neutralitet i förhållande till beskattningsbara personer, dit läkemedelsföretaget räknas, inte följas (dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 35).

45 Det ska tilläggas att den omständigheten att den direkta mottagaren av leveransen av läkemedlen i fråga, i det nationella målet, inte är det statliga sjukförsäkringsorganet som i efterhand betalar subventionsbeloppet till apoteket, utan de försäkrade själva, som betalar egenavgiften till apoteket, inte kan bryta det direkta sambandet mellan leveransen av varorna och den erhållna ersättningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 40).

46 Eftersom apoteket ska betala mervärdesskatt på det belopp som patienten har betalat men även på det belopp som det statliga sjukförsäkringsorganet betalar ut till apoteket för subventionerade läkemedel, ska apoteket anses ha agerat i egenskap av slutkonsument av en leverans som utförts av ett läkemedelsföretag som är mervärdesskattepliktig, vilket innebär att det belopp som skattemyndigheten uppbär inte får överstiga det belopp som slutkonsumenten har betalat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 41).

47 Eftersom en del av den ersättning som läkemedelsföretaget uppburit efter försäljningen av läkemedlen inte har erhållits av företaget på grund av den avgift som det betalar till det statliga sjukförsäkringsorganet, vilket betalar en del av priset på läkemedlen till apoteken, ska priset för dessa läkemedel anses ha nedsatts efter det att transaktionen ägt rum i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

48 Denna tolkning påverkas inte av den omständigheten, som framhållits av den hänskjutande domstolen, att de avgifter som Boehringer Ingelheim Pharma betalade till det statliga sjukförsäkringsorganet, i motsats till vad som var fallet i det mål som avgjordes genom dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), inte ska betalas enligt en lagstadgad skyldighet utan enligt avtal som Boehringer Ingelheim ingått med detta organ.

49 Det framgår nämligen varken av ordalydelsen i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet eller av domen av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att dess tillämpningsområde är begränsat till nedsättningar av priset som följer av lagstadgade skyldigheter.

50 Denna tolkning påverkas inte heller av den ungerska regeringens argument att det inte kan föreligga någon ”nedsättning av priset” i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, eftersom det inte finns något direkt samband mellan den ersättning som Boehringer Ingelheim erhåller och de avgifter som Boehringer Ingelheim betalar till det statliga sjukförsäkringsorganet. Den ungerska regeringen anser i detta avseende att de avgifter som grundas på ett takvärde inte kan anses utgöra en ”nedsättning av priset” i den mening som avses i denna bestämmelse, eftersom de inte är anpassade till ersättningen för läkemedel som levererats i transaktionskedjan, utan, för en viss period, till takvärdet för den subvention som betalas av det statliga sjukförsäkringsorganet och eftersom de är av offentlig karaktär.

51 Det ska härvidlag påpekas att det enligt den rättspraxis som anges i punkt 41 ovan endast är av betydelse att den beskattningsbara personen inte har erhållit hela eller en del av ersättningen för sina varor. I förevarande fall har Boehringer Ingelheim inte förfogat över hela ersättningen för de

sålda läkemedlen, utan endast en del av det slutliga belopp som erläggs av de grossister till vilka företaget har sålt sina läkemedel, med avdrag för de belopp som betalats till det statliga sjukförsäkringsorganet.

52 Vidare föreskriver artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, vid nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, att beskattningsunderlaget ska nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

53 Även om denna bestämmelse ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när de vidtar åtgärder för att fastställa storleken på nedsättningen, är dessa likväl skyldiga att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget i de situationer som avses i bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

54 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de villkor för nedsättning i efterhand av beskattningsunderlaget som föreskrivs i den nationella lagstiftningen, enligt vilka betalningar, som ger rätt till en sådan nedsättning, ska fastställas på grundval av de villkor som tidigare fastställts av företaget inom ramen för dess affärspolitik och som gjorts i marknadsföringssyfte, skulle leda till att samtliga läkemedelsföretag, som ingått avtal om finansiering med det statliga sjukförsäkringsorganet, berövades möjligheten att vid en senare tidpunkt nedsätta beskattningsunderlaget för mervärdesskatt med hänvisning till de avgifter de betalat till detta organ, trots att det faktiskt har skett en nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Dessa villkor kan således inte anses omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning enligt denna bestämmelse.

55 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett läkemedelsföretag inte från sitt beskattningsunderlag får dra av den del av sin omsättning som härrör från försäljning av läkemedel som subventionerats av det statliga sjukförsäkringsorganet och som företaget betalar tillbaka till detta organ i enlighet med ett avtal som slutits mellan detta organ och detta företag, med motiveringen att de belopp som betalats ut i enlighet med detta syfte inte sker på ett sätt som fastställts på förhand i företagets affärspolicy och att dessa betalningar inte har gjorts i marknadsföringssyfte.

Den andra frågan

56 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned i efterhand krävs att den beskattningsbara person som har rätt till återbetalning förfogar över en faktura i sitt namn som styrker genomförandet av den transaktion som ger upphov till nämnda återbetalning, även när en sådan faktura inte har utfärdats och denna transaktion kan styrkas med andra medel.

57 Såsom domstolen har erinrat om i punkt 52 ovan föreskriver artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, vid nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, att beskattningsunderlaget ska nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

58 Enligt artikel 273 i direktivet får medlemsstaterna införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Ett villkor för detta är dock bland annat att denna möjlighet inte används för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 i direktivet.

59 Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte – bortsett från de gränser som uppställs däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, ger dessa bestämmelser medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget (dom av den 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

60 De åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får emellertid i princip endast avvika från reglerna om beskattningsunderlag för mervärdesskatt i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i mervärdesskattedirektivet och får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen på området (dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28).

61 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva huruvida en del av eller hela ersättningen slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts. Det ankommer härvidlag på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida detta är fallet vad gäller de formaliteter som krävs av den berörda medlemsstaten (dom av den 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

62 I förevarande fall kan ett sådant krav som det som är aktuellt i det nationella målet, enligt vilket nedsättning av beskattningsunderlaget i motsvarande mån, i händelse av en nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, förutsätter att den beskattningsbara personen innehar en kopia av fakturan i dennes namn som styrker genomförandet av den transaktion som ger rätt till återbetalning, i princip bidra till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga bedrägeri och till att undanröja risken för skattebortfall, och eftersträvar således de legitima syftena med artikel 273 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkterna 32 och 33).

63 Eftersom innehavet av en faktura enligt nationell rätt är ett nödvändigt villkor för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget påverkas emellertid mervärdesskattens neutralitet när det är omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att erhålla en sådan faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 38).

64 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Boehringer Ingelheim inte innehar några fakturor avseende de utbetalningar som bolaget har gjort till det statliga sjukförsäkringsorganet, eftersom detta organ endast har utfärdat begäranden om betalning.

65 I ett sådant fall kräver principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen att den berörda medlemsstaten gör det möjligt för den beskattningsbara personen att med andra medel visa de nationella skattemyndigheterna att den transaktion som ger rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget faktiskt har genomförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 40). Detta gäller i än högre grad när, såsom i förevarande fall, den aktuella transaktionen ägde rum med avseende på ett statligt organ.

66 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned i efterhand krävs att den beskattningsbara person som har rätt till återbetalning förfogar över en faktura i sitt namn som styrker genomförandet av den transaktion som ger upphov till nämnda återbetalning, även när en sådan faktura inte har utfärdats och denna transaktion kan styrkas med andra medel.

Rättegångskostnader

67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

1) **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 i vilken det föreskrivs att ett läkemedelsföretag inte från sitt beskattningsunderlag får dra av den del av sin omsättning som härrör från försäljning av läkemedel som subventionerats av det statliga sjukförsäkringsorganet och som företaget betalar tillbaka till detta organ i enlighet med ett avtal som slutits mellan detta organ och detta företag, med motiveringen att de belopp som betalats ut i enlighet med detta syfte inte sker på ett sätt som fastställts på förhand i företagets affärspolicy och att dessa betalningar inte har gjorts i marknadsföringssyfte.**

2) **Artiklarna 90.1 och 273 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned i efterhand krävs att den beskattningsbara person som har rätt till återbetalning förfogar över en faktura i sitt namn som styrker genomförandet av den transaktion som ger upphov till nämnda återbetalning, även när en sådan faktura inte har utfärdats och denna transaktion kan styrkas med andra medel.**

Underskrifter