

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-248 din 2023, Novo Nordisk. Vânzarea de medicamente cu obligația transferului unei părți a cifrei de afaceri către bugetul de stat și implicația TVA asupra sumei transferate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 septembrie 2024

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 90 alineatul (1) – Reducerea bazei de impozitare în cazul în care prețul este redus după livrare – Contribuții plătite de o întreprindere farmaceutică organismului de asigurări de sănătate de stat – Reglementare fiscală națională care exclude de la beneficiul reducerii bazei de impozitare contribuțiile plătite de o întreprindere farmaceutică organismului public de asigurări de sănătate în temeiul unei obligații legale ”

În cauza C-248/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), prin decizia din 30 martie 2023, primită de Curte la 18 aprilie 2023, în procedura

Novo Nordisk A/S

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb (raportor) și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna T. Ćapeta,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 martie 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Novo Nordisk A/S, de T. Bodrogi-Szabó, Z. Hegymegi-Barakonyi și G. Riszter, ügyvédek;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și K. Szíjjártó, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de V. Bottka și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 6 iunie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Novo Nordisk A/S, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a acorda Novo Nordisk dreptul de a deduce din baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate contribuțiile pe care le-a plătit, în temeiul unei obligații legale, către Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organismul de gestionare a Fondului național de asigurări de sănătate, Ungaria) (denumit în continuare „NEAK”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:
„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”
- 4 Articolul 78 din această directivă are următorul cuprins:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;
- (b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”

- 5 Capitolul 5 din titlul VII din directiva menționată, intitulat „Dispoziții diverse”, conține articolul 90 din aceasta, care prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

- 6 Articolul 401 din aceeași directivă prevede:

„Fără să contravină altor dispoziții ale legislației comunitare, prezenta directivă nu împiedică niciun stat membru să păstreze sau să introducă taxe pe contractele de asigurări, taxe asupra jocurilor de noroc și pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condiția ca prin colectarea acestor impozite, drepturi și taxe să nu se dea naștere, în comerțul între statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor.”

Dreptul maghiar

- 7 Potrivit articolului 65 din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.)]:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare este constituită, dacă prezenta lege nu prevede altfel, din contrapartida pecuniară obținută sau care urmează să fie obținută de persoana îndreptățită de la cumpărătorul bunurilor, de la clientul serviciilor sau de la un terț, inclusiv orice subvenție, indiferent de formă, care influențează direct prețul livrării sau al prestării.”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 8 Articolul 36 din a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (Legea nr. XCVIII din 2006 privind dispozițiile generale referitoare la aprovizionarea fiabilă și viabilă din punct de vedere economic cu medicamente și cu echipamente medicale și privind comercializarea de medicamente) [*Magyar Közlöny* 2006/146. (XI.29), denumită în continuare „Gyftv”) prevede la alineatul (1):

„Titularul autorizației de introducere pe piață a unui medicament sau, în cazul în care acesta nu desfășoară nicio activitate de distribuție în țară, distribuitorul desemnat printr-un acord încheiat între distribuitori și aprobat de administrația fiscală de stat ori persoana care a depus o cerere de subvenție de securitate socială pentru o formulă și, dacă nu aceasta este cea care distribuie formula, distribuitorul [...] este supus, în ceea ce privește medicamentele și formulele [...] comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare din fonduri publice, cu excepția medicamentelor menționate la articolul 38 alineatul (1) și a formulelor menționate în reglementarea privind formulele de început pentru sugari și formulele de continuare, obligației de a plăti 20 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, astfel cum reiese aceasta din datele privind vânzările pe bază de rețetă din luna de referință, proporțională cu prețul de producție sau cu prețul de import [...]. Titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului este supus, în ceea ce privește formulele menționate în reglementarea privind formulele de început pentru sugari și formulele de continuare comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare din fonduri publice, obligației de a plăti 10 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, astfel cum reiese aceasta din datele privind vânzările pe bază de rețetă din luna de referință, proporțională cu prețul de producție (preț de producție/preț de consum). Obligația de plată se calculează pentru fiecare produs și pentru fiecare tip de subvenție. [...]”

- 9 Articolul 37 din Gyftv are următorul cuprins:

„(1) Organismul de gestionare a Fondului național de asigurări de sănătate comunică persoanelor obligate la plată sau publică pe pagina sa internet, până cel târziu în a zecea zi a celei de a doua luni calendaristice următoare lunii de referință, cifrele privind subvenția și vânzările care sunt necesare pentru a îndeplini obligațiile de plată prevăzute la articolul 36 alineatele (1) și (2).

(2) În temeiul obligației de plată prevăzute la articolul 36 alineatele (1) și (2), titularul unei autorizații de introducere pe piață a unui medicament sau al unei autorizații de distribuție angro a unui medicament depune, până cel târziu în a douăzecea zi a celei de a treia luni calendaristice următoare lunii de referință, o declarație la administrația fiscală de stat, utilizând formularul pus la dispoziție de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

aceasta din urmă, și, în același timp, efectuează plata în contul deschis în acest scop de administrația fiscală de stat la trezorerie.”

10 Articolul 40 din Gyftv prevede:

„Administrația fiscală de stat

(a) imediat după încasarea sumelor colectate în conformitate cu articolul 36 alineatele (1)-(2) și (4)-(4a)

(b) [abrogat]

le transferă în contul Fondului național de asigurări de sănătate, prevăzut de o dispoziție distinctă și deținut la trezorerie.”

11 Articolul 40/A din Gyftv prevede:

„(1) Pe lângă obligația de plată prevăzută la articolul 36 alineatul (1), titularul autorizației de introducere pe piață a unui medicament sau, în cazul în care acesta nu desfășoară nicio activitate de distribuție în țară, distribuitorul desemnat printr-un acord încheiat între distribuitori și aprobat de administrația fiscală de stat [...] este supus, în ceea ce privește medicamentele comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare din fonduri publice de cel puțin șase ani, al căror preț, reținut ca bază pentru finanțarea respectivă, depășește 1 000 de forinți [(aproximativ 2,63 euro)], obligației de a plăti 10 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, astfel cum reiese aceasta din datele privind vânzările pe bază de rețetă din luna de referință, proporțională cu prețul de producție sau cu prețul de import [...], cu condiția să nu existe un alt produs care beneficiază de asemenea de finanțare din fonduri publice, comercializat sub o altă marcă de un alt titular al unei autorizații de introducere pe piață, dar ale cărui substanță activă și mod de administrare să fie identice cu cele ale produsului în cauză. Obligația de plată se calculează pentru fiecare produs și pentru fiecare tip de subvenție.

[...]

(5) Administrația fiscală de stat informează organismul de asigurări de sănătate cu privire la aprobarea acordului încheiat între titularul autorizației de introducere pe piață și distribuitorul menționat la alineatul (1) în termen de opt zile de la data aprobării.

(6) Organismul de gestionare a Fondului național de asigurări de sănătate comunică persoanei obligate la plată sau publică pe pagina sa internet, până cel târziu în a zecea zi a celei de a doua luni calendaristice următoare lunii de referință,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cifrele privind subvenția și vânzările care sunt necesare pentru a îndeplini obligația de plată prevăzută la alineatul (1).

(7) În temeiul obligației de plată prevăzute la alineatul (1), titularul autorizației de introducere pe piață a unui medicament depune, până cel târziu în a douăzecea zi a celei de a treia luni calendaristice următoare lunii de referință, o declarație la administrația fiscală de stat, utilizând formularul pus la dispoziție de aceasta din urmă, și, în același timp, efectuează plata în contul deschis în acest scop de administrația fiscală de stat la trezorerie.

(8) Organismul de asigurări de sănătate responsabil cu gestionarea fondului de asigurări de sănătate furnizează pe cale electronică administrației fiscale de stat, în același timp cu informațiile prevăzute la alineatul (6), datele necesare pentru controlul persoanelor obligate la plată.

(9) Administrația fiscală de stat transferă imediat sumele colectate în conformitate cu alineatul (1) în contul Fondului național de asigurări de sănătate, prevăzut de o dispoziție distinctă și deținut la trezorerie."

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 12 Novo Nordisk este o societate de drept danez care fabrică și distribuie medicamente. În cadrul activităților sale, această societate își vinde medicamentele în Ungaria.
- 13 Comercializarea cu amănuntul a medicamentelor în acest stat membru se efectuează, cu excepția spitalelor, prin intermediul farmaciilor. Farmaciile se aprovizionează de la distribuitori angro, iar distribuitorii angro de la societăți de distribuție a produselor farmaceutice precum Novo Nordisk.
- 14 Anumite medicamente pot fi subvenționate de NEAK prin intermediul unui sistem de „subvenționare a prețului de cumpărare”. În temeiul acestui sistem, NEAK acordă o subvenție la prețul de cumpărare a medicamentelor eliberate pe bază de rețetă și finanțate de securitatea socială în cadrul tratamentelor ambulatorii (denumită în continuare „subvenția de securitate socială”). Plata prețului medicamentului subvenționat se repartizează între NEAK și pacient. Acesta din urmă achită farmaciei un quantum, așa-numit „suma rămasă de plătit”, care corespunde diferenței dintre prețul medicamentului și quantumul subvenției de securitate socială. NEAK rambursează *a posteriori* farmaciei quantumul acestei subvenții. Prețul medicamentelor încasat de farmacii, care constituie baza de impozitare în scopuri de TVA, are, așadar, două componente, pe de o parte, subvenția de securitate socială și, pe de altă parte, „suma rămasă de plătit” achitată

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de pacient. Farmacia trebuie, așadar, să plătească TVA atât la cuantumul achitat de pacient, cât și la suma plătită de NEAK.

- 15 Pe de o parte, Novo Nordisk face parte dintr-un grup de societăți care a încheiat cu NEAK, în nume propriu și pe seama Novo Nordisk, o convenție de subvenționare privind un portofoliu de medicamente și convenții de finanțare privind volumele subvenționate (denumite în continuare „convențiile de finanțare”) În temeiul acestor convenții de finanțare, Novo Nordisk se angaja să plătească NEAK, pentru cantitatea de medicamente pe care le comercializa, contribuții într-un cuantum definit în aceste convenții, prelevate asupra cifrei de afaceri care provine din vânzarea medicamentelor respective.
- 16 Pe de altă parte, în temeiul articolului 36 alineatul (1) și al articolului 40/A alineatul (1) din Gyftv, Novo Nordisk în calitate de distribuitor de medicamente este supusă unei obligații legale potrivit căreia aceasta trebuie să plătească sume reprezentând 20 % și, respectiv, 10 % dintr-o parte din subvențiile de securitate socială aferente tuturor medicamentelor, distribuite în farmacie și care beneficiază de finanțare din fonduri publice, pe care le-a vândut (denumită în continuare „obligația legală”).
- 17 Sumele datorate în temeiul acestei obligații sunt plătite în contul administrației fiscale care le transferă imediat în contul fondului de asigurări de sănătate gestionat de NEAK.
- 18 Prin îndeplinirea obligației menționate, Novo Nordisk renunță la o parte din contraprestația pe care a obținut-o pentru vânzarea medicamentelor din partea distribuitorilor angro, reducând astfel cifra sa de afaceri cu un procent predeterminat și stabilit de reglementarea națională. Însăși existența obligației legale și, dacă este cazul, cuantumul global datorat în acest temei depind de cantitatea de medicamente vândute și de cuantumul subvenției de securitate socială.
- 19 În calitate de distribuitor de medicamente, Novo Nordisk a depus la administrația fiscală de prim grad o declarație rectificativă privind TVA-ul pentru luna ianuarie 2016, care presupunea o reducere a bazei de impozitare pentru perioada în cauză. Cuantumul acestei reduceri corespundea plăților efectuate de Novo Nordisk în aplicarea convențiilor de finanțare și a obligației legale.
- 20 Administrația fiscală de prim grad a respins această declarație rectificativă, considerând că nu permitea reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare.
- 21 Direcția de soluționare a contestațiilor, sesizată cu contestația formulată de Novo Nordisk împotriva acestei decizii, a considerat, întemeindu-se pe Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818), că Novo Nordisk

putea să deducă din baza de impozitare sumele pe care le-a plătit în temeiul convențiilor de finanțare.

- 22 Cu toate acestea, Direcția de soluționare a contestațiilor a refuzat să deducă din baza de impozitare menționată plățile efectuate de Novo Nordisk în temeiul obligației legale (denumite în continuare „plățile în litigiu”). Direcția de soluționare a contestațiilor a apreciat că aceste plăți, care fuseseră efectuate în temeiul unei obligații prevăzute de lege, nu constituie o reducere a prețului deductibilă din baza de impozitare în scopuri de TVA. Astfel, plățile efectuate în temeiul articolului 36 alineatul (1) și al articolului 40/A alineatul (1) din Gyftv ar trebui considerate un impozit, din moment ce, pe de o parte, nu ar fi destinate consumatorului final, ci administrației fiscale și, pe de altă parte, acestea ar fi în esență un mijloc de a atinge obiective bugetare și de sănătate.
- 23 Novo Nordisk a introdus o acțiune împotriva deciziei Direcției de soluționare a contestațiilor la Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria), care este instanța de trimitere.
- 24 Întemeindu-se pe jurisprudența rezultată din Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), și din Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), această instanță apreciază, mai întâi, că NEAK trebuie considerată consumatorul final al livrărilor de medicamente efectuate de Novo Nordisk. Astfel, împrejurarea că beneficiarul direct al acestor livrări nu este NEAK care rambursează *a posteriori* farmaciei cuantumul subvenției, ci asigurații înșiși care plătesc acesteia suma rămasă de plătit nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între livrările menționate și contrapartida primită, așa încât suma încasată de administrația fiscală nu poate fi superioară celei plătite de consumatorul final.
- 25 În continuare, instanța menționată arată că expunerea de motive a proiectului de lege care instituie obligația legală califică plățile în litigiu drept remitere.
- 26 În sfârșit, obligația legală ar fi similară unei reduceri de preț, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, din moment ce, în împrejurările din litigiul principal, Novo Nordisk nu a primit totalitatea contraprestației pentru produsele pe care le-a vândut.
- 27 Instanța de trimitere arată însă că Curtea nu s-a pronunțat încă cu privire la aspectul dacă împrejurarea că plățile în litigiu sunt efectuate în temeiul unei obligații prevăzute de lege se opune calificării lor drept reducere de preț, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.

28 În aceste condiții, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 90 alineatul (1) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării naționale în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o întreprindere farmaceutică ce transferă *ex lege* către organismul de asigurări de sănătate de stat o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânzările de produse farmaceutice ce beneficiază de finanțare publică nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare, ca urmare a faptului că plățile sunt efectuate *ex lege*, că se pot deduce din baza de calcul al obligației de plată atât plățile efectuate conform unei convenții de finanțare, cât și investițiile realizate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății și că suma datorată este colectată de autoritatea fiscală de stat, care o transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat?”

Cu privire la întrebarea preliminară

29 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia o întreprindere farmaceutică care este obligată să plătească, în beneficiul organismului de asigurări de sănătate de stat, o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânzările de produse farmaceutice ce beneficiază de finanțare din fonduri publice nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare pentru aceste plăți, ca urmare a faptului că acestea sunt efectuate *ex lege*, că baza lor de impozitare poate fi redusă prin deducerea plăților efectuate în temeiul unei convenții de finanțare și a cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății și că sumele datorate sunt colectate de administrația fiscală, care le transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat.

30 Potrivit articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, statele membre sunt obligate să reducă baza de impozitare și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, după încheierea unei tranzacții, o parte sau totalitatea contrapartidei nu este încasată de persoana impozabilă. Această dispoziție constituie expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare este constituită din contrapartida primită efectiv și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate colecta cu titlu de TVA un quantum superior celui pe care l-a încasat persoana impozabilă (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 41 și jurisprudența citată).

- 31 În ceea ce privește contextul în care se înscrie această dispoziție, trebuie arătat că articolul 73 din Directiva TVA prevede că baza de impozitare include, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.
- 32 În această privință, trebuie amintit că principiul de bază al sistemului TVA-ului se întemeiază pe faptul că TVA-ul urmărește să se aplice numai consumatorului final și să fie perfect neutru față de persoanele impozabile care intervin în procesul de producție și de distribuție anterior etapei impunerii finale, indiferent de numărul de tranzacții intervenite (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 33 În speță, din decizia de trimitere reiese că Novo Nordisk vinde, pe piața maghiară, medicamente subvenționate de NEAK, prin intermediul unor distribuitori angro, farmaciilor care le revând unor persoane acoperite de asigurarea de sănătate de stat în schimbul plății de către acestea a diferenței dintre prețul medicamentului și cuantumul subvenției de securitate socială plătite direct de NEAK farmaciilor. În temeiul obligației legale, Novo Nordisk plătește NEAK, prin intermediul administrației fiscale, sume reprezentând 20 % și, respectiv, 10 % dintr-o parte din subvențiile de securitate socială aferente tuturor medicamentelor, distribuite în farmacie și care beneficiază de finanțare din fonduri publice, pe care le-a vândut. Aceste sume sunt prelevate din veniturile provenite din vânzarea acestor medicamente. Chiar dacă destinatarul formal al plăților în litigiu este administrația fiscală, aceasta este obligată să transfere imediat sumele plătite către NEAK.
- 34 În acest context, atât administrația fiscală, cât și guvernul maghiar consideră că modalitățile potrivit cărora plățile în litigiu au fost efectuate de Novo Nordisk justifică calificarea lor drept impozit, în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, și, în consecință, că aceste plăți trebuie incluse în baza de impozitare a livrării de medicamente.
- 35 În această privință, Curtea a precizat deja că, pentru ca impozitele, drepturile, prelevările și taxele să poată fi cuprinse în baza de impozitare a TVA-ului, chiar dacă acestea nu reprezintă o valoare adăugată și nu constituie contrapartida economică a livrării de bunuri sau a prestării de servicii, ele trebuie să prezinte o legătură directă cu această livrare sau cu această prestare și că aspectul dacă faptul generator al impozitului, al dreptului, al prelevării sau al taxei în cauză coincide cu cel al TVA-ului este un element determinant pentru stabilirea existenței unei asemenea legături (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2010, Comisia/Polonia, C-228/09, EU:C:2010:295, punctul 30, și Hotărârea din 11 iunie

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, punctul 29, precum și jurisprudența citată).

- 36 Mai întâi, rezultă, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, că plățile în litigiu nu reprezintă o valoare adăugată.
- 37 În continuare, trebuie să se constate că, în măsura în care partea din prețul de vânzare a medicamentelor subvenționate care este plătită de Novo Nordisk, prin intermediul autorității fiscale, către NEAK este stabilită în avans și este obligatorie, ea nu poate fi considerată ca făcând parte din contrapartida economică a livrărilor acestor medicamente primită în mod real de Novo Nordisk (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punctul 28).
- 38 În sfârșit, din decizia de trimitere reiese, pe de o parte, că evenimentul în urma căruia obligația legală prevăzută la articolul 36 alineatul (1) și la articolul 40/A alineatul (1) din Gyftv se impune persoanei impozabile este vânzarea medicamentelor și, pe de altă parte, că quantumul global datorat în temeiul acestei obligații este stabilit în funcție de cantitatea de medicamente vândute și de quantumul subvenției de securitate socială.
- 39 În ceea ce privește posibilitatea, recunoscută de legislația națională întreprinderilor farmaceutice, de a deduce din quantumul plăților în litigiu contribuțiile achitate în temeiul convențiilor de finanțare referitoare la perioada de referință, diminuate cu TVA, precum și cheltuielile destinate cercetării și dezvoltării, deși exercitarea acestei posibilități este eventual de natură să reducă quantumul acestor plăți, aceasta nu are efect asupra împrejurării că, având în vedere considerațiile care figurează la punctele 36-38 din prezenta hotărâre, plățile menționate pot fi calificate drept impozit, în sensul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA.
- 40 Pe de o parte, NEAK este beneficiarul final al plăților efectuate atât în temeiul obligației legale, cât și al convențiilor de finanțare.
- 41 Pe de altă parte, guvernul maghiar nu a adus nicio precizare cu privire la modalitățile de funcționare a mecanismului de deducere din quantumului plăților care rezultă din obligația legală a cheltuielilor pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății, astfel încât nimic nu permite să se deducă din această posibilitate că ea ar fi relevantă pentru a considera că plățile în litigiu sunt impozite care trebuie incluse în baza de impozitare a TVA-ului, conform articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 42 În aceste condiții, faptul generator al plăților în litigiu poate coincide cu cel al TVA-ului datorat pentru medicamentele subvenționate și comercializate. Prin urmare, în temeiul articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, aceste plăți pot fi incluse în baza de impozitare a TVA-ului.
- 43 În ceea ce privește aspectul dacă sumele plătite de întreprinderile farmaceutice organismelor de securitate socială cu ocazia unei vânzări de medicamente subvenționate pot intra totuși sub incidența articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie amintit, pe de o parte, că Curtea a statuat deja că remiterea acordată, în temeiul unei legi naționale, de o întreprindere farmaceutică unei întreprinderi private de asigurări de sănătate determină o reducere a bazei de impozitare în favoarea acestei întreprinderi farmaceutice, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul în care livrările de produse farmaceutice sunt efectuate prin intermediul unor distribuitori angro unor farmacii care efectuează aceste livrări către persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate, care rambursează asiguraților săi prețul de cumpărare a produselor farmaceutice (Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punctul 46).
- 44 Este lipsită de relevanță în această privință argumentația guvernului maghiar potrivit căreia, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, caracterul privat al întreprinderii de asigurări de sănătate constituia o diferență primordială, în timp ce, în speță, plățile în litigiu au un caracter de venit fiscal. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre, beneficiarul real al plăților în litigiu nu este administrația fiscală, ci NEAK, care le utilizează pentru subvenționarea prețului de cumpărare a medicamentelor, în același mod ca în această cauză.
- 45 Pe de altă parte, Curtea a statuat că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA se opune unei reglementări naționale care prevede că o întreprindere farmaceutică nu poate deduce din baza sa de impozitare în scopuri de TVA partea din cifra sa de afaceri care provine din vânzarea de medicamente subvenționate de organismul de asigurări de sănătate de stat pe care o transferă acestui organism, în temeiul unui contract încheiat între acesta din urmă și întreprinderea menționată, pentru motivul că sumele plătite în acest temei nu au fost determinate pe baza modalităților stabilite în prealabil de întreprinderea menționată în cadrul politicii sale comerciale, iar plățile respective nu au fost efectuate în scop promoțional (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 55).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 46 Or, modalitățile potrivit cărora, în speță, plățile în litigiu au fost efectuate în temeiul obligației legale nu pot repune în discuție calificarea acestor plăți drept reducere de preț, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 47 Astfel, în primul rând, Curtea a precizat deja că domeniul de aplicare al articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA acoperă reducerile de preț care rezultă atât din convențiile încheiate între o întreprindere farmaceutică și un organism de asigurări de sănătate de stat, cât și din obligații legale precum cele în discuție în litigiul principal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctele 48 și 49).
- 48 În plus, părțile la procedură au confirmat în ședință că finalitatea plăților efectuate în temeiul obligației legale este identică cu cea a plăților efectuate în temeiul convențiilor de finanțare încheiate între organismul de securitate socială și întreprinderile farmaceutice, și anume subvenționarea prețului de cumpărare a medicamentelor vândute pe bază de rețetă și finanțate de securitatea socială în cadrul tratamentelor ambulatorii.
- 49 În al doilea rând, împrejurarea că, în cauza principală, beneficiarul direct al livrărilor medicamentelor în cauză nu este organismul de asigurări de sănătate de stat care rambursează *a posteriori* farmaciei cuantumul subvenției, ci asigurații înșiși care achită farmaciei suma rămasă de plătit nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între livrarea de bunuri efectuată și contrapartida obținută (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 45 și jurisprudența citată).
- 50 Astfel, întrucât farmacia trebuie să plătească TVA pentru cuantumul achitat de pacient, dar și pentru cuantumul care îi este plătit de organismul de asigurări de sănătate de stat pentru medicamentele subvenționate, trebuie să se considere că acesta din urmă intervine în calitate de consumator final al unei livrări efectuate de o întreprindere farmaceutică impozabilă în scopuri de TVA, așa încât cuantumul colectat de administrația fiscală nu poate fi superior celui plătit de consumatorul final (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 51 În această privință, în ceea ce privește stabilirea consumatorului final, nu este relevant argumentul invocat de guvernul maghiar potrivit căruia sumele datorate în temeiul obligației legale sunt colectate de administrația fiscală. Astfel, după cum s-a amintit la punctul 44 din prezenta hotărâre, aceasta din urmă transferă sumele respective imediat către NEAK, care acordă o subvenție privind prețul de cumpărare a medicamentelor vândute pe bază de rețetă și finanțate de securitatea socială în cadrul tratamentelor ambulatorii.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 52 Or, mecanismul acestui transfer imediat militează în favoarea calificării plăților în litigiu drept reducere de preț în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA.
- 53 Contrar celor susținute de guvernul maghiar, articolul 401 din această directivă nu se opune acestei interpretări, având în vedere contextul articolului respectiv. Astfel, împrejurarea potrivit căreia statele membre pot menține sau introduce anumite impozite, drepturi sau taxe în condițiile prevăzute la acest articol nu contravine nicidecum obligației de a lua în considerare asemenea impozite, drepturi sau taxe, în temeiul articolului 78 primul paragraf litera (a) din directiva menționată, în scopul determinării bazei de impozitare pentru TVA, ca reducere de preț, în sensul articolului 90 alineatul (1) din aceeași directivă.
- 54 În plus, din decizia de trimitere reiese că, prin plățile în litigiu, Novo Nordisk renunță la o parte din contraprestația plătită de distribuitorul angro.
- 55 Or, nu ar fi conform principiului neutralității fiscale amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre ca baza de impozitare în temeiul căreia este calculat TVA-ul pe care îl datorează întreprinderea farmaceutică, în calitate de persoană impozabilă, să fie mai mare decât suma primită în final de aceasta. Dacă aceasta ar fi situația, principiul menționat nu ar fi respectat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 56 Așadar, întrucât o parte din contrapartida obținută ca urmare a vânzării medicamentelor de către întreprinderea farmaceutică nu a fost încasată de aceasta din cauza contribuției pe care o plătește organismului de asigurări de sănătate de stat, care transferă farmaciilor o parte din prețul medicamentelor respective, trebuie să se considere că prețul acestora din urmă a fost redus după livrare, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punctul 47).
- 57 Astfel, întreprinderea farmaceutică nu a putut dispune în mod liber de totalitatea prețului primit cu ocazia vânzării produselor sale către distribuitorii angro (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 decembrie 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 58 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia o întreprindere farmaceutică care este obligată să transfere, în beneficiul organismului de asigurări de sănătate de stat, o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânzările de produse farmaceutice ce beneficiază de finanțare din fonduri publice nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare pentru aceste plăți, ca urmare

a faptului că acestea sunt efectuate *ex lege*, că baza lor de impozitare poate fi redusă prin deducerea plăților efectuate în temeiul unei convenții de finanțare și a cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății și că sumele datorate sunt colectate de administrația fiscală, care le transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 59 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

se opune unei reglementării naționale în temeiul căreia o întreprindere farmaceutică care este obligată să transfere, în beneficiul organismului de asigurări de sănătate de stat, o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânzările de produse farmaceutice ce beneficiază de finanțare din fonduri publice nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare pentru aceste plăți, ca urmare a faptului că acestea sunt efectuate *ex lege*, că baza lor de impozitare poate fi redusă prin deducerea plăților efectuate în temeiul unei convenții de finanțare și a cheltuielilor efectuate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății și că sumele datorate sunt colectate de administrația fiscală, care le transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat.