

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

EVGENI TANCHEV

11 päivänä heinäkuuta 2017 (1)

Asia C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

vastaan

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. **KG**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa))

Arvonlisävero – Valmistajan vähittäiskauppiaille tukkukauppiaiden välityksellä suorittamat lääkkeiden luovutukset – Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 73 ja 90 artikla – Veron peruste – Valmistajan lakisääteinen velvollisuus antaa myyntihintaan sidottua alennusta – Tilanne, jossa jäsenvaltioiden veroviranomaiset kohtelevat alennusta hinnanalennuksena, kun kyse on lakisääteisten (julkisten) sairausvakuutuskassojen mutta ei yksityisten sairausvakuutuskassojen piiriin kuuluvista luovutuksista – Tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94) vahvistetut periaatteet – Yhdenvertaisen kohtelun periaate

I Johdanto

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (jäljempänä *Boehringer*) on jakeluketjun alkupäässä toimiva lääkkeiden valmistaja, joka on Saksan lain säännöksen mukaan velvollinen antamaan liiketoimen suorittamisen jälkeen hinnanalennusta, joka on sidottu sen tuotteiden hintaan. Pääasiassa esiin tulevan kysymyksen yhteydessä on vahvistettava, onko unionin oikeuden mukaista, jos Finanzamt Bingen-Alzey (Bingen-Alzey'n verotoimisto, jäljempänä jäsenvaltion veroviranomainen) sallii *Boehringerin* ottavan huomioon arvonlisäveron perusteen laskennassa hinnanalennuksen lääkkeistä, jotka on luovutettu julkisen sairausvakuutuksen mutta ei yksityisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville.

2. Tätä kysymystä tarkastellaan Bundesfinanzhofin (ylin verotuomioistuin, Saksa) ennakkoratkaisupyyntönsä, joka edellyttää yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) 90 artiklan tulkintaa. Bundesfinanzhof katsoo, että tuomiolla *Elida Gibbs*(3) on keskeinen merkitys riidan ratkaisemisessa. Tuomiossa *Elida Gibbs* vahvistettiin, että kyseisessä asiassa jakeluketjun alkupäässä toimineen yrityksen myöntämät hinnanalennukset samassa jakeluketjussa olevalle tuotteidensa lopulliselle kuluttajalle järjestelmässä, jossa lopullinen kuluttaja korvaa kupongeilla osan tuotteen hinnasta, alensivat

kyseisen yrityksen suoritteen arvonlisäveron perustetta, vaikka sen ja lopullisen kuluttajan välillä ei ollut sopimussuhdetta.

3. Ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen mukaan julkiset sairausvakuutuskassat ovat Boehringerin lääkkeiden jakeluketjun lopullisia kuluttajia, toisin kuin yksityiset sairausvakuutuskassat. Voivatko jäsenvaltion veroviranomaiset perustella tällä erolla sitä, että ne kieltäytyvät pienentämästä veron perustetta viimeksi mainitun jakelukanavan yhteydessä?

4. Päätelmäni mukaan tähän on vastattava kieltävästi.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeus

5. Direktiivin 2006/112 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

6. Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöinnin, peruutuksen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta on veron perustetta vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin.”

B Kansallinen oikeus

1 Liikevaihtoverolainsäädäntö

7. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 10 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaan vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja maksaa suorituksen saamisesta (liikevaihtoveroa lukuun ottamatta).

8. UStG:n 17 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että jos verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä.

2 Sairausvakuutuksia koskeva lainsäädäntö

9. Saksan sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch) V osan (jäljempänä SGB V) 2 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan (julkisten) sairausvakuutuskassojen on asetettava laissa säädetyt suoritteet vakuutettujensa käyttöön. SGB V:n 2 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan vakuutetut saavat suoritteet lähtökohtaisesti luontoissuorituksina ja palveluina. SGB V:n 2 §:n 2 momentin kolmannen virkkeen mukaan (julkiset) sairausvakuutuskassat sopivat palveluntarjoajien, kuten apteekkien, kanssa luontoissuoritusten ja palvelujen tuottamisesta. SGB V:n 129 §:n mukaan julkisten sairausvakuutuskassojen keskusjärjestö ja apteekkien keskusjärjestö tekevät puitesopimuksen lääkehuollosta.

10. SGB V:n 130a §:n 1 momentin ensimmäisen, toisen, kolmannen ja neljännen virkkeen

mukaan julkiset sairausvakuutuskassat saavat apteekeilta niiden laskuun toimitettavista lääkkeistä alennusta, joka on lähtökohtaisesti 7 prosenttia lääkeyritysten myyntihinnasta ilman arvonlisäveroa. Boehringerin kaltaisten lääkeyritysten on korvattava tämä alennus apteekeille.

11. SGB V:n 130a §:n muilla säännöksillä säädetään maksuajasta ja alennuksen määrästä erikoistapauksissa.

12. Henkilöt, joilla on yksityinen vakuutus, maksavat sen sijaan itse Boehringerin lääkkeet apteekissa ja hakevat myöhemmin korvausta kustannuksistaan siltä yksityiseltä sairausvakuutuskassalta, jossa he ovat vakuutettuina.

13. Lääkkeiden alennuksista 22.12.2010 annetun lain (Gesetz über Rabatte für Arzneimittel, jäljempänä AMRabG) 1 §:n mukaan Boehringerin kaltaisten lääkeyritysten on myönnettävä yksityisille sairausvakuutuskassoille hyvitystä, kun nämä ovat korvanneet yksityisten reseptilääkkeet joko kokonaan tai osittain. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan Boehringerin kaltaiset yritykset antavat yksityisille sairausvakuutuskassoille hyvitystä palautuksen verran SGB V:n 130a §:n 1, la, 2, 3, 3a ja 3b momentin mukaisesti.

14. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron peruste pienenee Boehringerin kaltaisten yritysten apteekeille ja tukkukauppiaille antamien hyvitysten verran, kun kyse on julkisista sairausvakuutuskassoista.

III Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

15. Boehringer on lääkeyritys, joka valmistaa lääkkeitä ja suorittaa niiden verollisia luovutuksia apteekeille tukkukauppiaiden välityksellä. Se toimi näin tässä asiassa kyseessä olevana vuonna eli vuonna 2011.

16. Saksalaiset apteekit luovuttavat Boehringerin lääkkeet julkisten sairausvakuutuskassojen keskusjärjestön kanssa tehdyn puitesopimuksen mukaisesti henkilöille, joilla on lakisääteinen sairausvakuutus. Apteekit toimittavat lääkkeet julkisille sairausvakuutuskassoille, jotka asettavat ne vakuuttamiensa henkilöiden saataville. Apteekit antavat julkisille sairausvakuutuskassoille alennusta lääkkeiden hinnoista. Lääkeyrityksenä Boehringerin on SGB V:n 130a §:n 1 momentin nojalla hyvittävä apteekeille – tai mahdollisille tukkukauppiaille – tämä alennus. Veroviranomaiset katsovat arvonlisäverotuksessa, että tällainen alennus pienentää vastiketta.

17. Apteekit luovuttavat lääkkeet henkilöille, joilla on yksityinen sairausvakuutus, asianomaisten kanssa tehtyjen yksittäisten sopimusten perusteella. Toisin kuin julkiset sairausvakuutuskassat, yksityiset sairausvakuutuskassat eivät itse osta lääkkeitä, vaan ne ainoastaan korvaavat vakuutetuille lääketoista aiheutuneet kulut. AMRabG:n 1 §:n mukaan Boehringerin kaltaisten lääkeyritysten on tällöin myönnettävä yksityisille sairausvakuutuskassoille alennusta lääkkeen hinnasta. Jäsenvaltion veroviranomaisen mukaan tällainen alennus ei pienennä vastiketta arvonlisäverotuksessa. AMRabG:n 1 §:n, luettuna yhdessä SGB V:n 130a §:n kanssa, mukaan Boehringerin kaltaisten yritysten ei tarvitse maksaa hyvitystä, jos henkilö, jolla on yksityinen vakuutus, ei hae korvausta.(4)

18. Vuonna 2011 Boehringer myönsi vaaditut alennukset yksityisille sairausvakuutuksen tarjoajille ja otti ne huomioon liikevaihtoveroilmoituksessaan muuttamalla lääkemyyjille suorittamiensa lääkkeiden luovutusten veron perustetta. Jäsenvaltion veroviranomainen antoi liikevaihtoveron erityistarkastuksen perusteella muutetun liikevaihtoveropäätöksen, jonka mukaan alennukset eivät pienennä vastiketta. Boehringerin tästä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin.

19. Boehringer nosti asiasta kanteen Finanzgerichtissä (verotuomioistuim). Finanzgericht muutti

liikevaihtoveropäätöstä siten, että yksityisille sairausvakuutuskassoille myynnin jälkeen myönnetyt alennukset otettiin huomioon ja liiketoimet määritettiin Boehringerin eduksi liikevaihtoveron vuosilmoituksen mukaisiksi. Jäsenvaltion veroviranomainen teki tästä Finanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

20. Bundesfinanzhofin viides jaosto on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko lääkkeitä toimittava lääkeyritys oikeutettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) ja unionin oikeudessa vahvistetun yhdenvertaisen kohtelun periaatteen perusteella veron perusteen alentamiseen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112 90 artiklan mukaisesti, jos

- se toimittaa lääkkeitä tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille
- apteekit suorittavat verollisen luovutuksen yksityisesti sairausvakuutetuille
- sairauskuluvakuutuksen antaja (yksityisen sairausvakuutuksen myöntänyt yritys) korvaa vakuutetuilleen lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut ja
- lääkeyritys on lainsäädännön nojalla velvollinen antamaan alennusta yksityisen sairausvakuutuksen myöntäneelle yritykselle?”

21. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät Boehringer, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei pidetty.

IV Yhteenveto esitetyistä lausumista

A Boehringer ja komissio

22. Boehringer ja komissio väittävät, että yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on loukattu (Boehringer vetoaa etenkin Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 artiklaan), mille ei ole objektiivista perustetta.

23. Tästä riippumatta Boehringer väittää, että direktiivin 2006/112 73 artikla johtaa samaan päätelmään, kun sitä tulkitaan tuomion Glawe(5) valossa. Kyseisen tuomion mukaan sellaisten raha-automaattien tapauksessa, jotka on laissa säädettyjen pakottavien velvoitteiden mukaisesti asennettu toimimaan siten, että vähintään keskimäärin 60 prosenttia pelaajien käyttämistä pelipanoksista jaetaan heille voittoina, toiminnan harjoittajan automaattien käyttöön asettamisesta tosiasiallisesti saama vastike muodostuu direktiivin 2006/112 73 artiklaa edeltäneen säännöksen(6) mukaisesti ainoastaan siitä pelipanosten osasta, jonka toiminnan harjoittaja voi tosiasiallisesti pitää itsellään.(7)

24. Boehringerin mukaan tämä tarkoittaa sitä, että Boehringerin yksityisille sairausvakuutuskassoille myöntämä alennus on otettava yhtäläisesti huomioon, sillä alennuksen määrä on ilmaistu selkeästi ja se on vahvistettu ennalta, ja Boehringer on Saksan lainsäädännön perusteella velvollinen hyvittämään yksityisille sairausvakuutuskassoille kiinteän osan lääkkeidensä myyntihinnasta.

25. Boehringer ja komissio vetoavat myös direktiivin 2006/112 90 artiklaan, siten kuin sitä on tulkittu tuomiossa Elida Gibbs, ja kiistävät Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten kirjallisissa huomautuksissa esittämät väitteet, joiden mukaan tuomio Elida Gibbs ja sen jälkeen annetut tuomiot, kuten tuomio Ibero Tours(8) (jota tarkastellaan jäljempänä 35–39 kohdassa),

tukevat sitä näkemystä, että jakeluketjun ulkopuoliselle yksikölle, kuten yksityiselle sairausvakuutuskassalle, suoritettuja maksuja ei voida pitää direktiivin 2006/112 90 artiklan mukaisena liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettynä hinnanalennuksena.

26. Boehringerin ja komission mukaan yksikön, joka myöntää hinnanalennuksen loppukuluttajalle, ei tarvitse olla arvoketjun alkupäässä. Veron perusteen määrittämisen kannalta tärkein tekijä on luovuttajan tai suorittajan tosiasiallisesti saama määrä eikä luovutuksen tai suorituksen edunsaajan kuluttama määrä.(9) Molemmat vetoavat verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen.(10) Komissio toteaa, että taloudellisesta näkökulmasta yksityisten ja julkisten sairausvakuutuskassojen aseman välillä ei ole eroa.

27. Komissio väittää, että lääkkeiden hinnanalennuksia koskevan Saksan lainsäädännön tavoitteena on taata, että julkisia ja yksityisiä sairausvakuutusyrityksiä kohdellaan yhdenvertaisesti.(11) Komission mukaan tämän on välttämättä koskettava myös arvonlisäveroa.

B Saksa ja Yhdistynyt kuningaskunta

28. Kuten edellä on todettu, sekä Saksa että Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, että tuomiossa Elida Gibbs esitetty toteamus, jonka mukaan loppukuluttajan ja verovelvollisen välillä ei tarvitse olla sopimussuhdetta, jotta verovelvollisen loppukuluttajalle myöntämät hinnanalennukset voitaisiin ottaa huomioon veron perustetta laskettaessa, edellyttää, että verovelvollinen kuuluu samaan, loppukuluttajaan päättyvään liiketoimien ketjuun. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, että tätä näkemystä tukee unionin tuomioistuimen tuomio Ibero Tours(12) (jota tarkastellaan jäljempänä 35–39 kohdassa), ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa lisäksi, että tuomiossa Elida Gibbs esitetyt periaatteet on vahvistettu tuomiossa komissio v. Saksa.(13)

29. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset muistuttavat siitä, että kyse voi olla vastikkeesta vain, jos luovutettujen tavaroiden ja saadun vastikkeen välillä on suora yhteys,(14) eikä Boehringerin ja yksityisten sairausvakuutuskassojen välillä ole tällaista yhteyttä. Direktiivin 2006/112 73 artiklaa on tulkittava noudattamalla peruseriaa, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on verottaa ainoastaan loppukuluttajaa.(15) Veron perusteena on verovelvollisen todella saama vastike, eikä se ole objektiivisin perustein arvioitu arvo.(16) Saksa huomauttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vastikkeen osalta on ratkaisevaa, että osapuolten välillä on sopimus vastavuoroisten suoritusten vaihtamisesta ja että yhden osapuolen tässä yhteydessä saama maksu on todellinen vastasuoritus tämän osapuolen toiselle osapuolelle luovuttamasta tavarasta.(17) Boehringerin saama vastike on siten yksityisesti vakuutetuille henkilöille suoritettujen luovutusten osalta se määrä, jonka se sai jakeluketjun ensimmäiseltä asiakkaalta eli tapauksen mukaan sen asiakkaina olevilta apteekkeilta tai tukkukauppailta.

30. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa lisäksi, ettei Boehringerin suorittamia maksuja voida pitää direktiivin 2006/112 73 artiklassa tarkoitettuina tukina(18) eikä direktiivin 2006/112 90 artiklaa voida soveltaa tilanteeseen, jossa kansallinen lainsäädäntö edellyttää, että luovuttaja suorittaa korvauksen, maksun tai veron (esimerkiksi yksityisen terveydenhuoltopalvelun tukemiseksi). Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että yksityiset sairausvakuutuskassat eivät ole hankkijoita tai kolmansia. Saksa huomauttaa, että pääasian kannalta merkitystä ei ole direktiivin 79 artiklan b alakohdalla, jonka mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan, ja väittää, että pääasia muistuttaa riitoja, joissa unionin tuomioistuin on todennut, että veron peruste luottokortilla maksetuissa myynneissä on täysi myyntihinta, jos verovelvollinen hyväksyy luoton myöntäjältä tätä pienemmän summan vastikkeena luottokorttipalvelusta.(19)

31. Yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden väitetyn rikkomisen osalta Saksa ja Yhdistynyt kuningaskunta katsovat, että hyvitystä, jonka Boehringer myöntää apteekkeille (ja tapauksen mukaan tukkukauppiaille), kun nämä luovuttavat lääkkeitä julkisten sairausvakuutuskassojen välityksellä, ei voida rinnastaa Boehringerin yksityisille sairausvakuutuskassoille myöntämään hyvitykseen.(20) Saksa toteaa lisäksi, ettei vaarana ole kilpailun vääristyminen, sillä julkisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille luovutettut lääkkeet eivät kilpaile yksityisesti vakuutetuille henkilöille luovutettujen lääkkeiden kanssa. Koska näitä kahta tilannetta ei voida rinnastaa toisiinsa, ei ole tarpeen tarkastella objektiivista oikeuttamisperustetta. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan luovutusten kohtelua koskevaa unionin lainsäätäjän valintaa olisi kunnioitettava.

32. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa lisäksi, että verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ilmentymä ja jonka mukaan verorasitus kohdistuu pelkästään loppukuluttajaan, ei ole primaarioikeuden sääntö, jonka nojalla voitaisiin määrittää 73 ja 90 artiklassa tarkoitettu veron peruste.(21)

V Asian arviointi

33. Ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myöntävästi jäljempänä esitetystä syystä.

34. Katson, että tuomiossa Elida Gibbs oikeuskäytäntöä on kehitetty pelkästään toteamalla, ettei verovelvollisen tarvitse olla sopimussuhteessa alennuksen suoraan edunsaajaan, jotta alennusta voidaan pitää direktiivin 2006/112 90 artiklassa tarkoitettuna liiketoimen suorittamisen jälkeisenä hinnanalennuksena.(22) Se, että Boehringer ja yksityiset sairausvakuutuskassat, joille Boehringerin on Saksan lainsäädännön mukaan myönnettävä liiketoimen suorittamisen jälkeen tuotteen hintaan sidottua alennusta, eivät ole sopimussuhteessa, on pääasiassa merkityksetöntä direktiivin 2006/112 90 artiklan soveltamisen kannalta.

35. Lisäksi mielestäni unionin tuomioistuimen tuomiossa Ibero Tours(23) ei todeta nimenomaisesti eikä se johda väistämättä siihen, että tuomiossa Elida Gibbs esitettyä sääntöä sovelletaan vain, kun alennuksen saaja on loppukuluttaja jakeluketjussa, joka alkaa alennuksen myöntävästä verovelvollisesta. Unionin tuomioistuin on todennut, ettei tuomiosta Elida Gibbs käy ilmi, että sääntöä olisi tulkittava rajoittavasti, ja että kyseisessä tuomiossa seurataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan (josta on tullut direktiivin 2006/112 90 artikla) sanamuotoa,(24) jonka mukaan sopimussuhteen myöhempi muutos ei ole tarpeen.(25)

36. Matkatoimisto Ibero Tours, joka oli verovelvollinen kyseisessä asiassa, tarjosi välittäjänä matkapalveluja, jotka turistimatkojen järjestäjä suoritti asiakkaille (jäljempänä matka-asiakkaat). Toisin kuin nyt käsiteltävässä asiassa, jossa kyse on jakeluketjusta, siinä kyse oli yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Ibero Tours sai turistimatkojen järjestäjiltä palkkion kyseisen yhden ainoan liiketoimen välittäjän palveluistaan, ja se käytti osan näistä palkkioista tukeakseen matka-asiakkaitaan, jolloin turistimatkojen järjestäjän saama määrä oli suurempi kuin matka-asiakkaiden maksama määrä. Ibero Tours väitti tuomion Elida Gibbs perusteella, että sen matka-asiakkaille myöntämät hinnanalennukset olisi vähennettävä Ibero Toursin turistimatkojen järjestäjältä saamista palkkioista Ibero Toursin liiketoimien veron perustetta määritettäessä.

37. Ibero Toursin vaatimus hylättiin lähinnä siksi, että unionin tuomioistuimen mukaan Ibero Tours toimi ainoastaan kyseisen *yhden ainoan liiketoimen* välittäjänä, eikä se ollut osa liiketoimien ketjua. Unionin tuomioistuin korosti tuomiossa Ibero Tours, että tuomiossa Elida Gibbs liiketoimien ketjun alkupäässä olevan verovelvollisen saama vastike tosiasiassa väheni sillä alennuksella, jonka tuo sama verovelvollinen myönsi välittömästi loppukuluttajalle käyttämällä kuponkijärjestelmää,(26) kun taas Ibero Toursin oli maksettava turistimatkojen järjestäjälle sovittu

hinta tämän matkapalveluista siitä riippumatta, myöntääkö Ibero Tours matka-asiakkaille mahdollisesti alennuksen.(27) Sillä ei ollut myöskään vaikutusta Ibero Toursin välittäjän palvelustaan saamaan vastikkeeseen. Niinpä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan (josta on tullut direktiivin 2006/112 73 artikla) mukaisesti tällainen alennus ei johtanut veron perusteen pienentymiseen pääliiketoimen osalta eikä myöskään matkojen välittämispalvelujen osalta.(28)

38. Tulkiten siksi tuomiossa Ibero Tours esitettyä toteamusta, jonka mukaan ”turistimatkojen järjestäjä ei – – ole liiketoimien ketjun alkupäässä, koska se suorittaa palvelunsa välittömästi loppukuluttajalle” yksinkertaisesti siten, että sillä korostetaan, että kyseisessä asiassa Ibero Tours toimi ainoastaan kyseisen yhden ainoan liiketoimen välittäjänä.(29) On selvää, ettei Boehringer ole samassa asemassa.

39. Lisäksi sen enempää asiassa Elida Gibbs kuin asiassa Ibero Tours verovelvolliset eivät myöntäneet hinnanalennuksia siksi, että laki olisi niitä siihen velvoittanut, ja ennen kaikkea alennuksia ei ollut sidottu luovutuksen hintaan. Asiakirja-aineiston perusteella tilanne vaikuttaa kuitenkin olevan tällainen Boehringerin tapauksessa.

40. Siksi katson, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan Boehringer ei saanut vapaasti määrätä kaikista tuotteidensa ensimmäisestä myynnistä apteekkeille tai tukkuliikkeille saamistaan hinnoista.(30) Boehringer piti korkeintaan ”väliaikaisesti hallussaan”(31) osan saamastaan hinnasta, jonka se on velvollinen maksamaan myöhemmin hyvityksenä julkisille ja yksityisille sairausvakuutuskassoille, ja, mikä tärkeintä, hyvitys on sidottu luovutettujen lääkkeiden hintaan.

41. Unionin tuomioistuin teki samankaltaisen päätelmän tuomiossa International Bingo Technology, joka koski bingokorttipelin voittoa maksettavaa määrää, joka on vahvistettu laissa.(32) Unionin tuomioistuin katsoi, että ”koska se osa bingokorttien myyntihinnasta, joka jaetaan voittoa pelaajille, on etukäteen vahvistettu ja pakollinen, sen ei voida katsoa kuuluvan vastikkeeseen, jonka pelin järjestäjä saa suorittamastaan palvelusta”.(33)

42. Koska direktiivin 2006/112 73 ja 90 artikla koskevat molemmat veron perusteen osatekijöitä, en näe mitään syytä sille, miksi tuomiossa International Bingo Technology annettua ratkaisua, joka koskee 73 artiklassa tarkoitettua vastiketta, ei voitaisi soveltaa tulkittaessa 90 artiklaan sisältyvää ilmaisua ”myönnettävä hinnanalennus”.(34) Totean lisäksi, ettei ole myöskään epäselvää, suorittaako Boehringer maksuja yksityisille sairausvakuutuskassoille jonkinlaisen palvelun vastikkeena.(35) Näin ei selvästikään ole.

43. Myönnän, että unionin tuomioistuin on todennut, että on tuskin soveliaista tehdä rahapelitoimien verottamisesta mitään sellaisia yleisiä johtopäätöksiä, joita voitaisiin soveltaa tavaroiden tavanomaisten luovutusten verottamiseen.(36) Mielestäni nämä huomautukset eivät kuitenkaan koske olosuhteita, joissa jäsenvaltion lainsäädäntö velvoittaa verovelvollisen alentamaan luovutuksesta saamaansa lopullista hintaa suhteessa kyseisen luovutuksen hintaan joko loppukuluttajalle tai kolmannelle suoritettavilla pakollisilla maksuilla. Tuomiossa Town and County Factors katsottiin, että kilpailun osalta veron peruste on kilpailun järjestäjän saamien osallistumismaksujen koko määrä, kun järjestäjä päätti maksaa palkinnon. Tämä johtui osittain siitä, ettei laissa ollut säädetty pakottavista velvoitteista maksaa tietty prosenttiosuus pelaajien käyttämistä pelipanoksista voittoa.(37)

44. Yksityisesti vakuutettujen henkilöiden luokittelua jakeluketjun loppukuluttajiksi yksityisten sairausvakuutuskassojen sijasta voidaan pitää oikeudellisena fiktiona, etenkin jos tällaisten henkilöiden apteekkeille maksama arvonlisävero maksetaan heille takaisin osana yksityisten sairausvakuutuskassojen myöntämää korvausta. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että

”taloudellisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys”.(38)

45. Ostohetkellä suoritettuja maksuja voitaisiin näin ollen pitää direktiivin 2006/112 73 artiklassa tarkoitettuna kolmannelta saatavana vastikkeena, koska tällaiset kolmannet hakevat hyvitystä yksityisiltä sairausvakuutuskassoilta ja koska Boehringerin on Saksan lainsäädännön mukaan myönnettävä AMRagG:n 1 §:ssä säädetty hyvitys. Tämän arvion perusteella yksityistä sairausvakuutuskassaa voidaan pitää Boehringerin verovelvollisena suorittaman luovutuksen loppukuluttajana, joten veroviranomaisille arvonlisäverona maksettavan summan on vastattava täsmällisesti sitä arvonlisäveron määrää, joka on ilmoitettu laskussa ja jonka loppukuluttaja on maksanut.(39) Se, että yksityinen sairausvakuutuskassa ei ole Boehringerin luovuttamien lääkkeiden välitön vastaanottaja, ei katkaise luovutettujen tavaroiden ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä.(40)

46. Suosittelemallani lähestymistavalla vältetään tilanne, jossa veroviranomaiset kantavat arvonlisäveroa enemmän kuin Boehringer on sitä verovelvollisena tilittänyt.(41) Lisäksi näin noudatetaan arvonlisäveroa koskevaa perusperiaatetta, jonka mukaan veron peruste on *todella saatu* vastike,(42) ja direktiivin 2006/112 90 artiklaa sovellettaessa tämä näkyy velvollisuutena alentaa veron perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä.(43)

47. Lopuksi direktiivin 2006/112 90 artiklaa on tulkittava yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukaisesti, sellaisena kuin se käy ilmi perusoikeuskirjan 20 artiklasta, ja myös tämä tukee sitä näkemystä, että ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava myöntävästi. Riippumatta siitä, onko julkisesti ja yksityisesti rahoitettujen lääkkeiden luovutusten välillä kilpailua, unionin tuomioistuin on todennut, että yhdenvertaisen kohtelun periaate ei rajoitu veroasioissa kilpailevien elinkeinonharjoittajien väliseen verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, vaan sen loukkaaminen voi ilmetä muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa.(44) Panen merkille, että ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että kyseiset kaksi alennusta voidaan erottaa toisistaan vain teknisten ominaisuuksiensa perusteella, vaikka niiden kohtelu arvonlisäverotuksessa poikkeaa merkittävästi toisistaan.

48. Direktiivin 2006/112 90 artiklan kohteen nojalla ja sen päämäärän valossa, että veron perusteena on todellisuudessa saatu vastike, ja arvonlisäverotuksen periaatteet ja tavoitteet huomioon ottaen(45) katson, että arvonlisäveron kantaminen julkisen ja yksityisen vakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille suoritettavista lääkkeiden luovutuksista ovat toisiinsa rinnastettavia tilanteita, joita kohdellaan eri tavalla, mille ei ole objektiivisia perusteita.(46)

49. Lopuksi totean, että arvonlisävero on välillinen kulutusvero, josta loppukuluttajan on vastattava, ja verovelvollinen toimii tässä yhteydessä ”ainoastaan” veron kerääjänä valtion lukuun.(47) Siksi kannatan näkemystä, jonka mukaan ”siinä tapauksessa, jos riitaa ei voida muuten sovittaa, vaatimukselle, jonka mukaan kannetun arvonlisäveron määrä on suhteutettava täsmälleen luovuttajan lopulta saamaan tosiasiallisen arvoon (ja koko ketjun osalta lopulliseen hintaan), olisi annettava suurempi painoarvo kuin rakenteellisille vaatimuksille. Toisin sanoen päämäärän saavuttaminen on tärkeämpää kuin sen saavuttamiseksi tarkoitettujen keinojen täytäntöönpano”.(48)

VI Ratkaisuehdotus

50. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Lääkkeitä toimittava lääkeyritys on oikeutettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) ja unionin oikeudessa vahvistetun yhdenvertaisen kohtelun periaatteen perusteella veron perusteen alentamiseen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan mukaisesti, jos

- se toimittaa lääkkeitä tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille
- apteekit suorittavat verollisen luovutuksen yksityisesti sairausvakuutetuille
- sairauskuluvakuutuksen antaja (yksityisen sairausvakuutuksen myöntänyt yritys) korvaa vakuutetuilleen lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut ja
- lääkeyritys on lainsäädännön nojalla velvollinen antamaan alennusta yksityisen sairausvakuutuksen myöntäneelle yritykselle.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Tuomio 24.10.1996 (C-317/94, EU:C:1996:400; jäljempänä tuomio Elida Gibbs).

4 Saksan kirjallisten huomautusten mukaan.

5 Tuomio 5.5.1994 (C-38/93, EU:C:1994:188).

6 Tarkemmin sanottuna jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta.

7 Tuomio 5.5.1994 (C-38/93, EU:C:1994:188, 9 kohta). Boehringer viittaa myös saman tuomion 12 kohtaan, 17.9.2002 annettuun tuomioon Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, 30 kohta), 27.3.2014 annettuun tuomioon Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 kohta) ja tuomion Elida Gibbs 27 kohtaan. Viimeksi mainitussa tuomiossa todettiin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”tällä vastikkeella on 'subjektiivinen' arvo eli jokaisessa konkreettisesti tapauksessa tosiasiallisesti saadun vastikkeen arvo, eikä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti arvioitu arvo”.

8 Tuomio 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

9 Boehringer viittaa tältä osin 27.3.2014 annettuun tuomioon Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 ja 35 kohta) ja tuomion Elida Gibbs 28 kohtaan. Komissio viittaa 3.7.1997 annettuun tuomioon Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 15 kohta) ja 26.1.2012 annettuun tuomioon Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, 20 kohta).

10 Komissio vetoaa 9.12.2011 annettuun määräykseen Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta) ja 8.6.2006 annettuun tuomioon L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Komissio viittaa Bundestagin asiakirjaan 17/3698, s. 60 ja 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

- 12 Tuomio 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).
- 13 Tuomio 15.10.2002 (C-427/98, EU:C:2002:581).
- 14 Saksa viittaa 21.11.2013 annettuun tuomioon Dixon's Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, 33 kohta). Yhdistynyt kuningaskunta viittaa 5.2.1981 annettuun tuomioon Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, EU:C:1981:38, 12 kohta), 23.11.1988 annettuun tuomioon Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, EU:C:1988:508, 11 kohta) ja 8.3.1988 annettuun tuomioon Apple and Pear Development Council (C-102/86, EU:C:1988:120, 11 ja 12 kohta).
- 15 Näkemyksensä tueksi Saksa vetoaa 7.11.2013 annettuun tuomioon Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta).
- 16 Ibid., tuomion 33 kohta.
- 17 Saksa vetoaa 15.5.2001 annettuun tuomioon Primbrack (C-34/99, EU:C:2001:271, 25 kohta).
- 18 Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa 22.11.2011 annettuun tuomioon Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, 18 kohta).
- 19 Saksa viittaa 25.5.1993 annettuun tuomioon Bally (C-18/92, EU:C:1993:212, 16 kohta) ja 15.5.2001 annettuun tuomioon Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, 38 kohta).
- 20 Saksa viittaa mm. 10.4.2008 annettuun tuomioon Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211 49 kohta), 19.7.2012 annettuun tuomioon Lietuvos geležinkeliai (C?250/11, EU:C:2012:496, 45 kohta) ja 6.11.2014 annettuun tuomioon Feakins (C-335/13 EU:C:2014:2343, 49 ja 51 kohta).
- 21 Yhdistynyt kuningaskunta viittaa tämän väitteen tueksi 15.11.2012 annettuun tuomioon Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716) ja 19.12.2012 annettuun tuomioon Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822).
- 22 Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, 32 kohta), jossa todetaan, että "asiassa Elida Gibbs on vahvistettu ensimmäisen kerran, että veron perusteen alentamisesta on katsottava olevan kysymys tietyin edellytyksin myös silloin, kun sopimuksessa vahvistettu vastike ei muutu ollenkaan". Huomautan myös, ettei unionin tuomioistuin vastustanut julkisasiamies Wathelet'n ratkaisuehdotuksessa Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2013:502, 29 kohta) esittämää tärkeää huomiota, kuten Boehringerin kirjallisissa huomautuksissa todetaan. Julkisasiamies Wathelet totesi, että "vaikka yhteisöjen tuomioistuin piti verovelvollista 'ensimmäisenä lenkinä liiketoimien ketjussa', se viittasi edellä mainitun asian Elida Gibbs tosiseikkoihin, joiden mukaan loppukuluttajalle hinnanalennuksen myöntänyt valmistaja oli arvoketjun alkupäässä, eikä niinkään ilmaissut edellytystä, jonka on täyttyttävä ennen kuin veron perustetta voidaan alentaa".
- 23 Tuomio 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).
- 24 Tuomio 29.5.2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, 33 kohta).
- 25 Ibid.
- 26 Tuomio 16.1.2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, 29 kohta).

- 27 Ibid., tuomion 31 kohta.
- 28 Ibid., tuomion 32 kohta.
- 29 Ibid., tuomion 30 kohta.
- 30 Tuomio 19.7.2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, 31 kohta). Ks. myös tuomio 5.5.1994, Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188) ja tuomio 24.10.2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687).
- 31 Tuomio 19.7.2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, 19 kohta). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esitti kyseisessä asiassa tällaisen näkemyksen.
- 32 Unionin tuomioistuin teki tällaisen päätelmän tapauksessa, joka koski direktiivin 2006/112 73 artiklaa edeltänyttä säännöstä, tarkemmin sanottuna kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa.
- 33 Tuomio 19.7.2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, 28 kohta).
- 34 Tähdennän myös, että Boehringerin myöntämät hyvitykset eivät kuulu direktiivin 2006/112 79 artiklassa mainittuihin eriin, joita ei sisällytetä veron perusteeseen.
- 35 Kuten on todettu tapahtuvan, kun luottokortin myöntäjä osallistuu asiakkaiden ja liikkeiden väliseen vähittäiskauppaan. Ks. esim. tuomio 15.5.2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271).
- 36 Tuomio 29.5.2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, 30 kohta). Ks. myös julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotus Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2001:494, 74 kohta). Julkisasiamies Jacobs totesi ratkaisuehdotuksensa Glawe (C-38/93, EU:C:1994:81) 16 kohdassa, että ”rahapelien liikevaihto sopii huonosti arvonlisäverotuksen kohteeksi”.
- 37 Tuomio 17.9.2002, Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, 30 kohta). Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, 45 kohta).
- 38 Tuomio 7.10.2010, Loyalty Management (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590).
- 39 Tuomio 10.7.2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, 36 kohta, jossa viitataan tuomion Elida Gibbs 24 kohtaan).
- 40 Ks. analogisesti tuomio 27.3.2014, Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:815, 35 kohta).
- 41 Esim. tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 7.11.2013, Tulic? ja Plavo?in (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 36 kohta).
- 42 Kursivointi tässä. Ks. myös tuomio 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Ks. tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 19.12.2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, 35 kohta), joka koski direktiivin 2006/112 90 artiklaa edeltänyttä säännöstä eli kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa.

- 44 Tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi (C-480/10, EU:C:2013:263, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Ks. ennakkoratkaisupyyntö.
- 47 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Ks. julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2001:457, 110 kohta).