

62016CC0462

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. TANCHEV

van 11 juli 2017 (1)

Zaak C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey

tegen

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde – Levering van geneesmiddelen door de fabrikant aan kleinhandelaars via groothandelaars – Artikelen 73 en 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Maatstaf van heffing – Wettelijke verplichting voor de fabrikant om een aan de verkoopprijs gekoppelde korting te geven – Belastingdienst van een lidstaat die voor wettelijke (publieke) zorgverzekeraars de korting als een prijsvermindering voor leveringen behandelt, anders dan voor particuliere zorgverzekeraars – In arrest C-317/94, Elida Gibbs, geformuleerde beginselen – Beginsel van gelijke behandeling”

I. Inleiding

1.

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (hierna: „Boehringer”) is een fabrikant van farmaceutische producten die de eerste schakel van een distributieketen vormt en krachtens wettelijke bepalingen van Duits recht verplicht is om bij leveringen een prijskorting te geven die gekoppeld is aan de prijs van haar producten. In het hoofdgeding moet worden uitgemaakt of het Finanzamt Bingen-Alzey (hierna: „belastingdienst van de lidstaat”) in overeenstemming met het Unierecht handelt wanneer Boehringer wordt toegestaan deze prijskorting op te nemen in de maatstaf van heffing voor de berekening van de btw over de levering van geneesmiddelen in het kader van de wettelijke zorgverzekering maar niet in het kader van de particuliere zorgverzekering.

2.

Deze vraag, die aan de orde is in de verwijzingsbeslissing van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), vergt uitlegging van artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. (2) Het Bundesfinanzhof is van mening dat het arrest van het Hof in de zaak Elida Gibbs (3) van cruciaal belang is voor de beslechting van het geding. In het arrest Elida Gibbs heeft het Hof verklaard dat de prijskortingen die een onderneming als eerste schakel in de distributieketen gaf aan de eindverbruiker van haar producten in dezelfde distributieketen door gebruik te maken van een systeem van kortingbonnen in plaats van een prijsvermindering, de maatstaf van heffing over de door die onderneming verrichte leveringen

verminderde, ook al bestond geen contractuele relatie tussen de onderneming en de eindverbruiker.

3.

Volgens de verwijzende rechter zijn de wettelijke zorgverzekeraars de eindverbruikers in de distributieketen van de geneesmiddelen van Boehringer anders dan de particuliere zorgverzekeraars. Rechtvaardigt dit onderscheid de weigering van de belastingdienst van de lidstaat om de maatstaf van heffing voor leveringen aan laatstbedoelde zorgverzekeraars te verlagen?

4.

Ik ben tot de slotsom gekomen dat dit niet het geval is.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

5.

Artikel 73 van richtlijn 2006/112 luidt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

6.

Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

B. Nationaal recht

1. Wet op de omzetbelasting

7.

Ingevolge § 10, lid 1, tweede volzin, van de Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) omvat de tegenprestatie al wat de ontvanger van de levering of dienst uitgeeft om de goederen of diensten te verkrijgen, exclusief de omzetbelasting.

8.

Krachtens § 17, lid 1, eerste volzin, UStG moet bij een wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling de onderneming die de handeling heeft verricht, het verschuldigde bedrag aan belasting dienovereenkomstig herzien.

2. Wetgeving inzake de zorgverzekering

9.

Ingevolge § 2, lid 1, eerste volzin, van het vijfde boek van het Sozialgesetzbuch (wetboek sociale zekerheid; hierna: „SGB V”) kennen de wettelijke zorgverzekeraars hun verzekerden de bij die wet vastgestelde prestaties toe. Volgens § 2, lid 2, eerste volzin, SGB V ontvangen de verzekerden die prestaties in beginsel in de vorm van verstrekkingen of diensten. Krachtens § 2, lid 2, derde volzin, SGB V sluiten de wettelijke zorgverzekeraars overeenkomsten met de zorgverleners, zoals apothekers. De koepelorganisatie van wettelijke zorgverzekeraars en de koepelorganisatie van apotheken hebben krachtens § 129 SGB V een onderlinge kaderovereenkomst over de verstrekking van geneesmiddelen gesloten.

10.

Overeenkomstig § 130a, lid 1, eerste tot en met vierde volzin, SGB V geven de apotheken de wettelijke zorgverzekeraars op de op hun kosten verstrekte geneesmiddelen een korting die in beginsel 7 % bedraagt van de door de farmaceutische onderneming in rekening gebrachte verkoopprijs, exclusief btw. Farmaceutische ondernemingen zoals Boehringer zijn verplicht, de apotheken voor deze korting te vergoeden.

11.

Verdere bepalingen van § 130a SGB V regelen de betaaltermijn en het bedrag van de prijskorting in bepaalde bijzondere gevallen.

12.

Particulier zorgverzekerden daarentegen betalen de geneesmiddelen van Boehringer zelf aan de apotheker en verzoeken vervolgens hun particuliere zorgverzekeraar om vergoeding van de kosten.

13.

Voor geneesmiddelen op recept moeten volgens § 1 van de Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (wet inzake kortingen op geneesmiddelen; hierna: „AMRabG”) van 22 december 2010 farmaceutische ondernemingen zoals Boehringer particuliere zorgverzekeraars die hun aangesloten de kosten van dit soort geneesmiddelen geheel of gedeeltelijk vergoeden, evenwel een prijskorting geven. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze korting door farmaceutische ondernemingen zoals Boehringer aan de particuliere zorgverzekeraars wordt toegekend naar rato van het vergoede kostenpercentage overeenkomstig § 130a, leden 1, la), 2, 3, 3a en 3b, SGB V.

14.

Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof wordt de maatstaf van heffing verlaagd met de kortingen die ondernemingen zoals Boehringer aan apothekers en groothandelaars geven in het kader van de wettelijke zorgverzekering.

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

15.

Boehringer is een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen produceert en via groothandelaars met toepassing van de btw geneesmiddelen levert aan apotheken; zo ook in 2011, het litigieuze belastingjaar.

16.

In Duitsland verstrekken apotheken de geneesmiddelen van Boehringer aan wettelijk zorgverzekerden op grond van een met de koepelorganisatie van wettelijke zorgverzekeraars gesloten kaderovereenkomst. De geneesmiddelen worden geleverd aan de wettelijke zorgverzekeraars, die de geneesmiddelen aan hun verzekerden ter beschikking stellen. De apotheken geven de wettelijke zorgverzekeraars korting op de geneesmiddelenprijs. Als farmaceutische onderneming moet Boehringer overeenkomstig § 130a, lid 1, SGB de apotheken – of de hierbij betrokken groothandelaars – vergoeden voor deze korting. De belastingdienst behandelt de korting voor de toepassing van de btw als een vermindering van de tegenprestatie.

17.

De apotheken verstrekken geneesmiddelen aan particulier zorgverzekerden op grond van individuele overeenkomsten die zij met de betrokkenen hebben gesloten. Anders dan in het geval van wettelijke zorgverzekeraars is de particuliere zorgverzekeraar zelf niet de afnemer van die geneesmiddelen, maar hij vergoedt slechts de kosten die zijn verzekerden maken voor de aankoop van geneesmiddelen. In dit geval moet een farmaceutische onderneming zoals Boehringer overeenkomstig § 1 AMRabG de particuliere zorgverzekeraar korting geven op de geneesmiddelenprijs. De nationale belastingdienst beschouwt de korting niet als een vermindering van de tegenprestatie voor de toepassing van de btw. Wanneer particulier verzekerden niet verzoeken om vergoeding, hoeft Boehringer overeenkomstig § 1 AMRabG, gelezen in samenhang met § 130a SGB V, geen korting te geven. (4)

18.

In 2011 heeft Boehringer particuliere zorgverzekeraars de vereiste korting gegeven en deze korting niettemin in de btw-aangifte meegenomen door de maatstaf van heffing aan te passen voor haar leveringen van geneesmiddelen aan handelaars in farmaceutische producten. Na een bijzondere btw-controle heeft de nationale belastingdienst een naheffingsaanslag opgelegd, waarin deze kortingen niet als een vermindering van de tegenprestatie werden aangemerkt. Tegen deze naheffingsaanslag heeft Boehringer tevergeefs bezwaar gemaakt.

19.

Vervolgens heeft Boehringer bij het Finanzgericht (belastingrechter) beroep ingesteld. Om rekening te houden met de aan particuliere zorgverzekeraars na verkoop van de geneesmiddelen gegeven korting heeft het Finanzgericht de naheffingsaanslag aldus in het voordeel van Boehringer herzien dat het omzetcijfer overeenkomstig de jaarlijkse btw-aangifte werd vastgesteld. Tegen deze uitspraak van het Finanzgericht heeft de nationale belastingdienst bij het Bundesfinanzhof beroep tot „Revision” ingesteld.

20.

De vijfde Senat van het Bundesfinanzhof heeft het Hof van Justitie verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vraag:

„Heeft een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen levert, gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94,

EU:C:1996:400, punten 28 en 31) en op het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, recht op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wanneer

de onderneming deze geneesmiddelen via groothandelaars aan apotheken levert,

de apotheken met toepassing van de btw deze geneesmiddelen leveren aan personen die bij een particuliere zorgverzekering zijn aangesloten,

het orgaan van de zorgverzekering (de particuliere zorgverzekeraar) zijn verzekerden vergoedt voor de kosten voor aankoop van de geneesmiddelen, en

de farmaceutische onderneming op grond van een wettelijke regeling verplicht is de particuliere zorgverzekeraar een ‚korting’ te verlenen?”

21.

Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Boehringer, de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Europese Commissie. Er heeft geen mondelinge behandeling plaatsgevonden.

IV. Samenvatting van de argumenten

A. Boehringer en de Commissie

22.

Volgens Boehringer en de Commissie is het beginsel van gelijke behandeling geschonden (waarbij Boehringer in het bijzonder verwijst naar artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie), zonder dat sprake is van een objectieve rechtvaardigingsgrond.

23.

Los hiervan is Boehringer van mening dat eenzelfde uitkomst volgt uit artikel 73 van richtlijn 2006/112, zoals uitgelegd in het arrest dat het Hof heeft gewezen in de zaak Glawe. (5) In dat arrest heeft het Hof verklaard dat bij kansspelautomaten die krachtens bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen aldus waren ontworpen dat gemiddeld ten minste 60 % van de door de spelers ingezette bedragen hun weer als prijs werd uitgekeerd, de daadwerkelijk door de exploitant ontvangen tegenprestatie – overeenkomstig de voorloper van artikel 73 van richtlijn 2006/112 (6) – voor de terbeschikkingstelling van de automaten slechts bestaat uit het percentage van de inzetten waarover hij daadwerkelijk voor eigen rekening kon beschikken. (7)

24.

Volgens Boehringer houdt dit in dat ook de door haar aan particuliere zorgverzekeraars gegeven korting in aanmerking moet worden genomen aangezien het kortingbedrag van tevoren vaststaat en duidelijk is, en dat Boehringer naar Duits recht verplicht is om de particuliere zorgverzekeraars een vast deel van de verkoopprijs van haar geneesmiddelen te vergoeden.

25.

Boehringer en de Commissie verwijzen tevens naar artikel 90 van richtlijn 2006/112, zoals uitgelegd in het arrest Elida Gibbs, en stemmen niet in met het betoog in de schriftelijke

opmerkingen van Duitsland en het Verenigd Koninkrijk dat uit het arrest Elida Gibbs en later gewezen arresten, zoals het arrest Ibero Tours (8) (zie punten 35 tot en met 39 hierna), zou volgen dat betalingen aan een entiteit buiten een distributieketen, zoals een particuliere zorgverzekeraar, niet kunnen worden beschouwd als een prijsvermindering nadat de handeling is verricht in de zin van artikel 90 van richtlijn 2006/112.

26.

Volgens Boehringer en de Commissie hoeft de entiteit die de prijskorting aan de eindverbruiker geeft, zich niet aan het begin van de waardeketen te bevinden. Doorslaggevend voor de bepaling van de maatstaf van heffing is het daadwerkelijk door de leverancier of dienstverrichter ontvangen bedrag en niet wat de afnemer of dienstontvanger heeft betaald. (9) Beiden beroepen zich op het beginsel van fiscale neutraliteit. (10) De Commissie merkt op dat uit economisch oogpunt particuliere en wettelijke zorgverzekeraars zich niet in een verschillende situatie bevinden.

27.

De Commissie betoogt dat de Duitse wettelijke regeling inzake prijskortingen voor geneesmiddelen beoogt de gelijke behandeling van wettelijke en particuliere zorgverzekeringsmaatschappijen te verzekeren. (11) Volgens haar dient dit ook te gelden voor de btw.

B. Duitsland en het Verenigd Koninkrijk

28.

Zoals ik reeds heb aangestipt, is zowel Duitsland als het Verenigd Koninkrijk van mening dat het in het arrest Elida Gibbs geformuleerde uitgangspunt dat geen contractuele relatie tussen de eindverbruiker en de belastingplichtige is vereist opdat bij de berekening van de maatstaf van heffing rekening kan worden gehouden met de prijskortingen die laatstgenoemde aan eerstgenoemde heeft gegeven, ervan afhangt of de belastingplichtige een schakel is in een transactieketen die bij de eindverbruiker eindigt. Duitsland en het Verenigd Koninkrijk betogen dat dit standpunt steun vindt in het arrest Ibero Tours (zie punten 35 tot en met 39 hierna) (12) en het Verenigd Koninkrijk wijst voorts erop dat de in het arrest Elida Gibbs geformuleerde beginselen zijn bevestigd in het arrest Commissie/Duitsland (13).

29.

Duitsland en het Verenigd Koninkrijk herinneren eraan dat slechts sprake van een tegenprestatie is wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de geleverde goederen en de ontvangen tegenwaarde (14) en dat geen dergelijk verband tussen Boehringer en de particuliere zorgverzekeraars bestaat. Artikel 73 van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd in overeenstemming met het basisbeginsel dat het btw-stelsel enkel de eindverbruiker beoogt te belasten. (15) De maatstaf van heffing is de door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde. (16) Duitsland merkt op dat, volgens de rechtspraak van het Hof, voor de tegenprestatie van doorslaggevend belang is dat tussen partijen een overeenkomst over de uitwisseling van wederzijdse prestaties bestaat, waarbij de door de ene partij ontvangen vergoeding de reële en daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor het aan de andere partij geleverde goed. (17) Bijgevolg blijft de tegenprestatie die Boehringer ontvangt, wat leveringen aan particulier verzekerden betreft, het bedrag dat zij heeft ontvangen van de eerste verbruiker in de distributieketen, te weten de door haar beleverde apotheken respectievelijk groothandelaars.

30.

Het Verenigd Koninkrijk voegt daaraan toe dat de door Boehringer verrichte betalingen niet kunnen worden aangemerkt als subsidies in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112 (18) en dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 niet van toepassing is op een situatie waarin een nationale wettelijke regeling een leverancier verplicht tot betaling van een bijdrage, last of heffing (bijvoorbeeld ter ondersteuning van de particuliere gezondheidszorg). Het Verenigd Koninkrijk stelt dat particuliere zorgverzekeraars geen afnemers of derden zijn. Duitsland merkt op dat artikel 79, onder b), van richtlijn 2006/112, ingevolge hetwelk prijskortingen en ?rabatten die aan de afnemer worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht, niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen, niet relevant is voor het hoofdgeding, en betoogt voorts dat het hoofdgeding raakvlakken vertoont met zaken waarin het Hof heeft verklaard dat de maatstaf van heffing bij betaling door middel van een kredietkaart de volledige verkoopprijs is wanneer de belastingplichtige van de kredietgever een lager bedrag ontvangt als tegenprestatie voor de kredietkaardienst. (19)

31.

Met betrekking tot de vermeende inbreuk op de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit stellen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk zich op het standpunt dat de korting die Boehringer aan apotheken respectievelijk groothandelaars geeft bij de levering van geneesmiddelen via wettelijke zorgverzekeraars, niet vergelijkbaar is met de korting die Boehringer aan particuliere zorgverzekeraars geeft. (20) Duitsland voegt daaraan toe dat geen gevaar voor verstoring van de mededinging bestaat, aangezien geneesmiddelen die worden geleverd aan wettelijk zorgverzekerden niet concurreren met geneesmiddelen die aan particulier zorgverzekerden worden geleverd. Omdat beide situaties niet vergelijkbaar zijn, hoeft niet te worden nagegaan of zij objectief gerechtvaardigd zijn. Het Verenigd Koninkrijk betoogt dat de keuze van de wetgever van de Unie betreffende de wijze waarop de leveringen moeten worden behandeld, moet worden gerespecteerd.

32.

Het Verenigd Koninkrijk voegt daaraan toe dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een concretisering is van het gemeenschappelijke btw-stelsel en beoogt om uitsluitend de eindverbruiker te belasten, geen regel van primair recht is die het op zichzelf mogelijk maakt de maatstaf van heffing te berekenen in de zin van de artikelen 73 en 90 van richtlijn 2006/112. (21)

V. Beoordeling

33.

De prejudiciële vraag moet om de navolgende reden bevestigend worden beantwoord.

34.

Ik ben van mening dat de rechtsontwikkeling die met het arrest Elida Gibbs tot stand is gekomen, uitsluitend ligt in de vaststelling dat een belastingplichtige geen contractuele relatie hoeft te hebben met de rechtstreeks begunstigde van een korting opdat deze korting kan worden aangemerkt als een prijsvermindering nadat de handeling is verricht in de zin van artikel 90 van richtlijn 2006/112. (22) Bijgevolg is het ontbreken van een contractuele relatie tussen Boehringer en de particuliere zorgverzekeraars – aan wie krachtens wettelijke bepalingen van Duits recht bij leveringen een aan de prijs gekoppelde korting moet worden gegeven – in het hoofdgeding

evenzeer irrelevant voor de toepasselijkheid van artikel 90 van richtlijn 2006/112.

35.

Daarenboven kan ik uit het arrest van het Hof in de zaak Ibero Tour (23) geen uitdrukkelijke slotsom of noodzakelijke implicatie afleiden dat de in het arrest Elida Gibbs geformuleerde regel enkel van toepassing is wanneer de ontvanger van een korting de eindverbruiker is in een distributieketen die begint met de belastingplichtige die de korting geeft. Het Hof heeft stellig verklaard dat niets in het arrest Elida Gibbs erop wijst dat een enge uitlegging geboden was en dat het arrest steunt biedt aan de bewoordingen van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn (24) (thans artikel 90 van richtlijn 2006/112), wat veronderstelt dat een latere wijziging van de contractuele relatie niet noodzakelijk is. (25)

36.

Ibero Tours, de belastingplichtige in die zaak, was een reisbureau dat als tussenpersoon diensten verrichtte ten behoeve van touroperators en hun klanten („reizigers”). Anders dan in de onderhavige zaak, waarin het gaat om een distributieketen, betrof dit een enkele handeling. Ibero Tours ontving provisie van touroperators voor haar diensten als tussenpersoon bij deze enkele handeling en gebruikte een deel van die provisie om reizigers korting te geven, waardoor het reisbureau een hoger bedrag ontving dan door de reizigers was betaald. Uitgaande van het arrest Elida Gibbs betoogde Ibero Tours dat voor de berekening van de maatstaf van heffing van de door haar verrichte handelingen de door haar aan reizigers verleende prijskortingen in mindering moesten worden gebracht op de door haar van de touroperators ontvangen provisie.

37.

Dit betoog van Ibero Tours werd afgewezen omdat, kort gezegd, het Hof tot het oordeel kwam dat Ibero Tours niet een schakel in een keten van handelingen vormde, maar slechts optrad als tussenpersoon bij een enkele handeling. Het Hof heeft in het arrest Ibero Tours opgemerkt dat in de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs, de tegenprestatie voor de belastingplichtige, die de eerste schakel in de distributieketen was, daadwerkelijk werd verlaagd met de korting die hij rechtstreeks aan de eindverbruiker had toegekend via kortingbonnen (26), terwijl Ibero Tours aan de touroperator de voor haar reisbemiddelingsdiensten overeengekomen prijs moest betalen, ongeacht de eventuele korting die zij de reiziger verleende. (27) Evenmin had dit enige invloed op de tegenprestatie die Ibero Tours ontving voor de bemiddelingsdiensten. Dienovereenkomstig leidde deze prijskorting overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde btw-richtlijn (thans artikel 73 van richtlijn 2006/112) noch voor de hoofdtransactie noch voor de door het reisbureau verrichte dienst tot een verlaging van de maatstaf van heffing. (28)

38.

Het oordeel van het Hof in zijn arrest Ibero Tours dat de touroperator „niet de eerste schakel [is] in een keten van handelingen, aangezien hij zijn diensten rechtstreeks aan de eindverbruiker verstrekt”, vat ik dus eenvoudigweg op als een onderstreping van het feit dat, in die zaak, Ibero Tours slechts als tussenpersoon diensten verleende bij die enkele handeling. (29) De situatie van Boehringer verschilt duidelijk hiervan.

39.

Verder verleende noch de belastingplichtige in het arrest Elida Gibbs, noch Ibero Tours prijskortingen die voortvloeiden uit een wettelijke verplichting en die ook nog eens gekoppeld waren aan de prijs van de handeling. Dit is blijkens de stukken van het dossier echter wel het

geval voor Boehringer.

40.

Daarom ben ik, in navolging van de rechtspraak van het Hof, van mening dat Boehringer niet „naar eigen goeddunken over het volle bedrag [...] kon beschikken” van de prijs die zij ontving bij de eerste verkoop van haar producten aan apothekers of groothandelaars. (30) Boehringer is hooguit een „gewone tijdelijke bewaarnemer” (31) van het gedeelte van het ontvangen bedrag dat zij later als korting dient te betalen aan wettelijke en particuliere zorgverzekeraars en dat, bovenal, gekoppeld is aan de prijs van de geleverde farmaceutische producten.

41.

Het Hof is tot dat oordeel gekomen in het arrest International Bingo Technology betreffende een wettelijke verplichting tot uitkering van een gedeelte van de verkoopprijs van winnende bingokaarten. (32) Het Hof heeft in dat arrest verklaard dat „[a]angezien het aan de spelers als prijzengeld uit te keren gedeelte van de verkoopprijs van de kaarten vooraf verplicht wordt bepaald, [...] het niet [kan] worden beschouwd als een deel van de door de spelorganisator voor zijn dienst verkregen tegenprestatie”. (33)

42.

Aangezien zowel artikel 73 als artikel 90 van richtlijn 2006/112 betrekking heeft op de elementen van „de maatstaf van heffing”, vermag ik niet in te zien waarom het arrest dat is gewezen in de context van de betekenis van „tegenprestatie” in de zin van artikel 73 van richtlijn 2006/112, niet zou kunnen worden toegepast bij de uitlegging van de formulering „in geval van prijsvermindering” in de zin van artikel 90 van richtlijn 2006/112. (34) Evenmin rijst de vraag, mijns inziens, of Boehringer aan particuliere zorgverzekeraars betalingen verricht als tegenprestatie voor een of andere dienst. (35) Dat is duidelijk niet het geval.

43.

Het Hof heeft weliswaar verklaard dat uit de belasting van dergelijke kansspelen „bezwaarlijk algemene conclusies [kunnen] worden getrokken, die dan zouden gelden voor de belasting van gewone goederenleveringen”. (36) Mijns inziens is dit oordeel van het Hof echter evenmin van toepassing op omstandigheden waarin de wetgeving van een lidstaat voorschrijft dat de belastingplichtige de uiteindelijk voor een handeling te ontvangen prijs verlaagt naar evenredigheid van de prijs van die handeling, via verplichte betalingen aan ofwel de eindverbruiker, ofwel een derde. Het Hof heeft in het arrest Town and County Factors verklaard dat het volle bedrag van de door de organisator van een spel ontvangen deelnamekosten, wanneer de organisator een prijs uitbetaalt, de maatstaf van heffing voor dit spel vormt, ten dele omdat geen sprake was van bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen om een bepaald minimumpercentage van de inzet van de spelers als winst uit te keren. (37)

44.

Wanneer particulier zorgverzekerden – en niet hun particuliere zorgverzekeraars – worden beschouwd als de eindverbruikers in de distributieketen, komt dit neer op een juridische fictie, vooral wanneer de door deze personen aan apotheken betaalde btw hun wordt terugbetaald als deel van de vergoeding door de particuliere zorgverzekeraars. Per slot van rekening heeft het Hof geoordeeld dat „de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van btw vormt”. (38)

45.

Betalingen bij de aankoop kunnen dus worden beschouwd als een tegenprestatie van de zijde van een derde overeenkomstig artikel 73 van richtlijn 2006/112, wanneer de derde terugbetaling vraagt van particuliere zorgverzekeraars en Boehringer naar Duits recht ertoe gehouden is om de door § 1 AMRabG voorgeschreven korting te geven. Op basis van deze analyse kan een particuliere zorgverzekeraar worden beschouwd als de eindverbruiker van een handeling die Boehringer als belastingplichtige verricht, zodat het door de belastingdienst te innen btw-bedrag precies zal overeenstemmen met het btw-bedrag dat op de factuur is vermeld en door de eindverbruiker wordt betaald. (39) Het feit dat een particuliere zorgverzekeraar niet de rechtstreekse afnemer is van de door Boehringer geleverde geneesmiddelen, doorbreekt niet het rechtstreekse verband tussen de levering van deze goederen en de ontvangen tegenprestatie. (40)

46.

De benadering die ik voorsta, voorkomt een situatie waarin de belastingdienst meer heft dan de belasting die Boehringer als belastingplichtige afdraagt. (41) Bovendien wordt aldus geen afbreuk gedaan aan het fundamentele beginsel van de btw, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is (42), hetgeen met betrekking tot artikel 90 van richtlijn 2006/112 tot uitdrukking komt in een verplichting tot verlaging van de maatstaf van heffing, telkens wanneer de belastingplichtige na het verrichten van een handeling de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. (43)

47.

Tot slot pleit ook het feit dat artikel 90 van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd in overeenstemming met het beginsel van gelijke behandeling, zoals neergelegd in artikel 20 van het Handvest, voor een bevestigend antwoord op de prejudiciële vraag. Los van de vraag of mededinging bestaat tussen de levering van farmaceutische producten ten laste van wettelijke dan wel particuliere zorgverzekeraars, heeft het Hof verklaard dat gelijkheid van behandeling in belastingzaken niet beperkt is tot het beginsel van fiscale neutraliteit ten aanzien van concurrerende ondernemingen, maar schending ervan de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden. (44) Ik merk op dat in de verwijzingsbeslissing wordt verklaard dat de twee kortingen slechts kunnen worden onderscheiden naar de technische kenmerken ervan, hoewel bij de toepassing van de btw een aanzienlijk verschil bestaat.

48.

Gelet op het voorwerp van artikel 90 van richtlijn 2006/112 en het doel te verzekeren dat de maatstaf van heffing gelijk is aan de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie, en mede gelet op de beginselen en doelstellingen van het btw-recht (45), gaat het mijns inziens bij de btw-behandeling van de levering van geneesmiddelen aan wettelijke en particulier zorgverzekerden om vergelijkbare situaties die verschillend worden behandeld, waarvoor klaarblijkelijk geen objectieve rechtvaardiging bestaat. (46)

49.

Afsluitend ga ik ermee akkoord dat de btw een indirecte verbruiksbelasting is die de eindverbruiker dient te dragen en dat de belastingplichtige onderneming „slechts” optreedt als belastingontvanger voor rekening van de Staat (47) en ik deel de zienswijze dat „in het geval van een anders

onoverbrugbaar verschil, aan het vereiste dat het bedrag van de geheven btw precies evenredig is aan de uiteindelijk door de leverancier ontvangen werkelijke waarde (en voor de keten als geheel aan de eindprijs), meer gewicht moet worden toegekend dan aan structurele vereisten. Met andere woorden, verwezenlijking van het doel is belangrijker dan de toepassing van de daartoe bestemde middelen". (48)

VI. Conclusie

50.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31) en het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling heeft een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen levert, recht op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wanneer

—

de onderneming deze geneesmiddelen via groothandelaars aan apotheken levert,

—

de apotheken met toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde deze geneesmiddelen leveren aan personen die bij een particuliere zorgverzekering aangesloten zijn,

—

het orgaan van de zorgverzekering (de particuliere zorgverzekeringsmaatschappij) zijn verzekerden vergoedt voor de kosten voor aankoop van de geneesmiddelen, en

—

de farmaceutische onderneming op grond van een wettelijke regeling verplicht is, de particuliere zorgverzekeraar een ‚korting’ te verlenen.”

(1) Oorspronkelijke taal: Engels.

(2) PB 2006, L 347, blz.1.

(3) Arrest van 24 oktober 1996 (C-317/94, EU:C:1996:400) (hierna: „arrest Elida Gibbs”).

(4) Volgens de schriftelijke opmerkingen van Duitsland.

(5) Arrest van 5 mei 1994 (C-38/93, EU:C:1994:188).

(6) Artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde btw-richtlijn”).

(7) Arrest van 5 mei 1994 (C-38/93, EU:C:1994:188, punt 9). Boehringer verwijst ook naar punt

12 van dit arrest en naar de arresten van 17 september 2002, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, punt 30); 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, punt 29), en het arrest *Elida Gibbs* (punt 27). In laatstgenoemd arrest heeft het Hof verklaard dat „tegenprestatie een ‚subjectieve‘ waarde [is], namelijk de in een concreet geval werkelijk ontvangen tegenprestatie, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde”.

(8) Arrest van 16 januari 2014 (C-300/12, EU:C:2014).

(9) Boehringer verwijst dienaangaande naar de punten 29 en 35 van het arrest van het Hof van 27 maart 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), en punt 28 van het arrest *Elida Gibbs*. De Commissie verwijst naar de arresten van 3 juli 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, punt 15), en 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 20).

(10) De Commissie vermeldt de beschikking van 9 december 2011, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21), en het arrest van 8 juni 2006, *L.u.P.* (C-106/05, EU:C:2006:380, punten 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(11) De Commissie verwijst naar document 17/3698 van de Bundestag, blz. 60 en 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

(12) Arrest van 16 januari 2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

(13) Arrest van 15 oktober 2002 (C-427/98, EU:C:2002:581).

(14) Duitsland verwijst ter ondersteuning van dit argument naar het arrest van 21 november 2013, *Dixon's Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 33). Het Verenigd Koninkrijk verwijst naar de arresten van 5 februari 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (C-154/80, EU:C:1981:38, punt 12); 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (C-230/87, EU:C:1988:508, punt 11), en 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council* (C-102/86, EU:C:1988:120, punten 11 en 12).

(15) Duitsland verwijst ter ondersteuning van dit argument naar het arrest van 7 november 2013, *Tulic* en *Plavo* in (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34).

(16) *Ibid.*, punt 33.

(17) Duitsland baseert zich op het arrest van 15 mei 2001, *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 25).

(18) Het Verenigd Koninkrijk verwijst naar het arrest van 22 november 2011, *Office des produits wallons* (C-184/00, EU:C:2002:629, punt 18).

(19) Duitsland verwijst naar de arresten van 25 mei 1993, *Bally* (C-18/92, EU:C:1993:212, punt 16), en 15 mei 2001, *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, punt 38).

(20) Duitsland verwijst onder meer naar de arresten van 10 april 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49); 19 juli 2012, *Lietuvos geležinkeliai* (C-250/11, EU:C:2012:496, punt 45), en 6 november 2014, *Feakins* (C-335/13, EU:C:2014:2343, punten 49 en 51).

(21) Het Verenigd Koninkrijk verwijst naar de arresten van 15 november 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), en 19 december 2012, *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822).

(22) Zie de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *Grattan* (C-310, EU:C:2012:568,

punt 32), waarin zij erop wijst dat „[h]et Hof [...] voor het eerst in de zaak Elida Gibbs [heeft] vastgesteld dat een reductie van de belastinggrondslag onder omstandigheden ook dan kan worden aangenomen wanneer zich geen wijziging in de contractueel vastgelegde tegenprestatie voordoet”. Ik wijs er tevens op dat een belangrijke opmerking van advocaat-generaal Wathelet in punt 29 van zijn conclusie in de zaak Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2013:502) niet door het Hof is tegengesproken in het in die zaak gewezen arrest. Advocaat-generaal Wathelet merkte op dat „[h]oewel het Hof de belastingplichtige als ‚de eerste schakel [...] in een keten’ heeft aangemerkt, [...] dat [moet] worden gezien als een verwijzing naar de feiten in de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs, waarin de fabrikant die de prijskorting aan de eindverbruiker aanbood zich aan het begin van de waardeketen bevindt, en niet als een prealabele voorwaarde om in aanmerking te komen voor verlaging van de maatstaf van heffing”.

(23) Arrest van 16 januari 2014 (C?300/12, EU:C:2014:8).

(24) Arrest van 29 mei 2001, Freemans (C?86/99, EU:C: 2001:291, punt 33).

(25) Ibid.

(26) Arrest van 16 januari 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, punt 29).

(27) Ibid., punt 31.

(28) Ibid., punt 32.

(29) Ibid., punt 30.

(30) Arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, punt 31). Zie ook arresten van 5 mei 1994, Glawe (C?38/93, EU:C: 1994:188), en 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten (C?440/12, EU:C:2013:687).

(31) Arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, punt 19). Dit was in overweging gegeven door de verwijzende rechter in die zaak.

(32) Het Hof kwam tot deze slotsom in de context van de voorganger van artikel 73 van richtlijn 2006/112, te weten artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde btw-richtlijn.

(33) Arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, punt 28).

(34) Ik wijs er tevens op dat de door Boehringer verleende kortingen niet kunnen worden gerangschikt onder de in artikel 79 van richtlijn 2006/112 opgesomde elementen die niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

(35) Zoals het geval is wanneer gebruik wordt gemaakt van kredietkaartdiensten in de detailverkoop tussen klanten en winkels. Zie bijvoorbeeld arrest van 15 mei 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2002:271).

(36) Arrest van 29 mei 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, punt 30). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Town and County Factors (C?498/99, EU:C:2001:494, punt 74). In punt 16 van zijn conclusie in de zaak Glawe (C?38/93, EU:C:1994:81) merkte advocaat-generaal Jacobs op dat „kansspelen zich slecht lenen voor btw-heffing”.

(37) Arrest van 17 september 2002, Town and County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, punt 30). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Grattan (C?310/11,

EU:C:2012:568, punt 45).

(38) Arrest van 7 oktober 2010, Loyalty Management (C-53/09 en C-55/09, EU:C:2010:590).

(39) Arrest van 10 juli 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, punt 36, met verwijzing naar het arrest Elida Gibbs, punt 24).

(40) Zie naar analogie arrest van 27 maart 2014, Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:815, punt 35).

(41) Zie bijvoorbeeld arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 7 november 2013, Tulic en Plavovin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 36).

(42) Cursivering van mij. Zie bijvoorbeeld arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(43) Zie arresten van 15 mei 2014, Almos Agrárkúkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 19 december 2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, punt 35), inzake de voorganger van artikel 90 van richtlijn 2006/112, namelijk artikel 11, C, lid 1, van de Zesde btw-richtlijn.

(44) Arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(45) Arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(46) Zie de verwijzingsbeslissing.

(47) Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

(48) Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2001:457, punt 110).