

62016CC0462

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

EVGENI TANCHEV

apresentadas em 11 de julho de 2017 (1)

Processo C?462/16

Finanzamt Bingen?Alzey

contra

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

[pedido de decisão prejudicial do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Imposto sobre o valor acrescentado — Fornecimento de medicamentos por um fabricante a retalhistas através de grossistas — Artigos 73.o e 90.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Valor tributável — Obrigação legal imposta ao fabricante de conceder um desconto indexado ao preço de venda — Administração Fiscal do Estado?Membro que trata o desconto como uma redução de preço em relação aos fornecimentos aos organismos públicos de segurança social, mas não aos fornecimentos a empresas privadas de seguros de saúde — Princípios enunciados no acórdão C?317/94, Elida Gibbs — Princípio geral da igualdade de tratamento»

I. Introdução

1.

A Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG («Boehringer») é uma empresa que fabrica produtos farmacêuticos e se encontra no topo de uma cadeia de abastecimento. Por força da legislação alemã, é obrigada a conceder um desconto indexado ao preço dos seus produtos depois de efetuar o fornecimento. A questão que se coloca no processo principal implica determinar se é compatível com o direito da União que o Finanzamt Bingen?Alzey (Serviço de Finanças de Bingen?Alzey, a seguir «Administração Fiscal do Estado?Membro») permita à Boehringer ter em conta o referido desconto quando calcula o valor tributável para efeitos do IVA relativo aos fornecimentos de produtos farmacêuticos efetuados no quadro do regime público de segurança social, mas não no que respeita aos fornecimentos efetuados no quadro dos regimes de seguro privados.

2.

É esta a questão submetida na decisão de reenvio do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) e que requer a interpretação do artigo 90.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2). O Bundesfinanzhof considera que a decisão do Tribunal de Justiça no processo Elida Gibbs (3) é de importância crucial para resolver o litígio. Nesse processo, o Tribunal de Justiça declarou que as reduções de preços concedidas por uma empresa, primeiro elo de uma cadeia comercial, ao consumidor final dos seus produtos na mesma cadeia de fornecimento através de um sistema que consistia na apresentação, por este último, de cupões

em vez de uma parte do preço, reduziam o valor tributável de IVA sobre a operação efetuada por essa empresa, mesmo não existindo vínculo contratual entre esta e o consumidor final.

3.

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, os organismos públicos de segurança social são consumidores finais na cadeia de abastecimento dos produtos farmacêuticos da Boehringer, e as empresas privadas de seguros de saúde não. Poderá esta diferença justificar a recusa da Administração Fiscal do Estado? Membro de reduzir o valor tributável relativamente ao último tipo de operação?

4.

Em minha opinião, não.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5.

O artigo 73.o da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.o a 77.o, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6.

O artigo 90.o, n.o 1 da Diretiva 2006/112 estabelece:

«Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

B. Direito nacional

1. Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios

7.

Nos termos do § 10, n.o 1, segundo período, da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), a contraprestação engloba tudo o que o beneficiário da prestação desembolsa para obter a prestação, deduzindo o imposto sobre o volume de negócios.

8.

Nos termos do § 17, n.o 1, primeiro período, da UStG, quando o valor tributável de uma operação sujeita a imposto for alterado, o empresário que efetuou a operação deve retificar o montante do imposto devido.

2. Legislação relativa ao seguro de saúde

9.

Nos termos do § 2, n.º 1, primeiro período, do Livro V do Sozialgesetzbuch (código da segurança social, a seguir «SGB V») os organismos públicos de segurança social põem à disposição dos seus segurados as prestações previstas na lei. Nos termos do § 2, n.º 2, primeiro período, do SGB V, os segurados recebem, em princípio, as prestações de serviços como prestações em espécie. Nos termos do § 2, n.º 2, terceiro período, do SGB V, os organismos públicos de segurança social celebram contratos relativos às prestações de serviços com as entidades que realizam essas prestações, como as farmácias. Nos termos do § 129 do SGB V, será celebrado entre a Federação Nacional de Organismos Públicos de segurança social e a Federação Nacional de Farmácias um contrato?quadro relativo ao fornecimento de medicamentos.

10.

Nos termos do § 130a, primeiro a quarto períodos, do SGB V, as farmácias concedem aos organismos públicos de segurança social, relativamente aos medicamentos fornecidos a cargo destes, um desconto de, em princípio, 7% do preço de venda da empresa farmacêutica, sem IVA. As empresas farmacêuticas como a Boehringer são obrigadas a reembolsar esse desconto às farmácias.

11.

Outras disposições do § 130a do SGB V regem os prazos de pagamento e o montante do desconto em casos especiais.

12.

Em contrapartida, os segurados de seguros de saúde privados pagam eles próprios os produtos farmacêuticos da Boehringer nas farmácias e posteriormente solicitam o reembolso dos respetivos custos às empresas em que estão segurados.

13.

Contudo, no que se refere aos medicamentos sujeitos a prescrição médica, em aplicação do § 1 da Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (lei relativa aos descontos nos medicamentos, a seguir «AMRabG») de 22 de dezembro de 2010, as empresas farmacêuticas como a Boehringer têm de conceder às empresas privadas de seguros de saúde um desconto quando estas reembolsam, total ou parcialmente, aos seus segurados os medicamentos sujeitos a prescrição médica. O desconto concedido aos seguros de saúde privados por empresas como a Boehringer é descrito no despacho de reenvio como sendo feito à taxa do reembolso e em montantes previstos no § 130a, n.ºs 1, 1a, 2, 3, 3a e 3b do SGB V.

14.

Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, os descontos concedidos por empresas como a Boehringer às farmácias e aos grossistas no âmbito do regime público de seguro de saúde reduzem o valor tributável para efeitos de imposto sobre o volume de negócios.

III. Factos no processo principal e questão prejudicial

15.

A Boehringer é uma empresa farmacêutica que fabrica medicamentos e os fornece, no âmbito de entregas sujeitos a imposto, às farmácias através de grossistas. Fê-lo em 2011, o ano em questão no presente processo.

16.

Na Alemanha, as farmácias fornecem os produtos farmacêuticos da Boehringer aos segurados por organismos públicos de segurança social com base num contrato?quadro celebrado com a Federação Nacional de Organismos Públicos de segurança social. Os produtos farmacêuticos são entregues a esses organismos públicos de segurança social, os quais os põem à disposição dos seus segurados. As farmácias concedem a estes organismos públicos uma redução sobre o preço dos medicamentos. Como empresa farmacêutica, a Boehringer deve, nos termos do § 130a, n.º 1 do SGB V, reembolsar este desconto às farmácias ou ao grossista — no caso de haver intermediação de um grossista. A Administração Fiscal trata estes descontos para efeitos de imposto sobre o volume de negócios como uma redução da contraprestação.

17.

Os produtos farmacêuticos destinados aos segurados de regimes de seguros de saúde privados são distribuídos pelas farmácias ao abrigo de contratos individuais com estas pessoas. Diversamente dos organismos públicos de segurança social, as empresas privadas de seguros de saúde não são elas próprias adquirentes dos medicamentos, limitando-se a reembolsar as despesas suportadas pelos seus segurados quando comprem esses produtos. As empresas farmacêuticas como a Boehringer devem, por força do § 1 da AMRabG, conceder às empresas privadas de seguros de saúde um desconto sobre o preço dos medicamentos. A Administração Fiscal do Estado?Membro não considera este desconto como uma redução da contraprestação para efeitos de imposto sobre o volume de negócios. Se um segurado por uma seguradora privada não solicitar o reembolso, as empresas como a Boehringer não têm de pagar qualquer reembolso por força do § 1 da AMRabG ou do §130a do SGB V (4).

18.

Em 2011, a Boehringer concedeu esses descontos obrigatórios às empresas privadas de seguros de saúde e considerou-os na sua declaração para efeitos de imposto sobre o volume de negócios como alterações do valor tributável relativo às entregas de produtos farmacêuticos a revendedores de produtos farmacêuticos. Na sequência de uma fiscalização especial em matéria de imposto sobre o volume de negócios, a Administração Fiscal do Estado?Membro procedeu a uma liquidação adicional na qual os descontos já não eram tidos em conta como redução da contraprestação. A reclamação apresentada contra esta liquidação pela Boehringer foi indeferida.

19.

A Boehringer interpôs, por conseguinte, um recurso para o Finanzgericht. O Finanzgericht modificou a liquidação do imposto sobre o volume de negócios a fim de ter em conta o desconto pós-venda concedido às empresas privadas de seguros de saúde, de modo que o volume de negócios foi liquidado em sentido favorável à Boehringer em conformidade com a declaração anual de imposto sobre o volume de negócios. A Administração Fiscal do Estado?Membro impugna esse acórdão no presente recurso de “Revision” para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal).

20.

A V.a Secção do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia a seguinte questão prejudicial:

«À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (acórdão Elida Gibbs de 24 de outubro de 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, [n.os 28 e 31]) e tendo em conta o princípio da igualdade de tratamento consagrado no direito da União, uma empresa farmacêutica que fornece medicamentos tem o direito de reduzir o valor tributável ao abrigo do artigo 90.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, quando

—

fornece os medicamentos às farmácias através de grossistas,

—

as farmácias vendem esses medicamentos com imposto aos segurados [empresas privadas de seguros de saúde],

—

a seguradora que cobre os custos da doença (empresa de seguro de saúde privado) reembolsa aos segurados os custos de aquisição dos medicamentos e

—

a empresa farmacêutica, por força de uma disposição legal, é obrigada a pagar uma “redução” à empresa de seguro de saúde privado?»

21.

Apresentaram observações escritas ao Tribunal a Boehringer, os governos da Alemanha e do Reino Unido e a Comissão Europeia. Não se realizou audiência.

IV. Resumo dos argumentos

A. Boehringer e Comissão

22.

A Boehringer e a Comissão invocam a violação do princípio geral da igualdade de tratamento (baseando-se a Boehringer especificamente no artigo 20.o da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia), para a qual não há justificação objetiva.

23.

Independentemente disso, a Boehringer alega que o mesmo resultado decorre do artigo 73.o da Diretiva 2006/112, como interpretado à luz do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Glawe (5). Nesse processo, o Tribunal de Justiça declarou que, no caso de slot machines que, por força das obrigações imperativamente prescritas pela lei, são concebidas de maneira a que, em média, 60%, pelo menos, das importâncias apostadas pelos jogadores lhes sejam distribuídas a título de prémios, a contraprestação realmente recebida pelo empresário, nos termos da disposição que

antecedeu o artigo 73.o da Diretiva 2006/112 (6), pela colocação à disposição das máquinas é constituída apenas pela quota?parte das importâncias apostadas de que esse empresário podia efetivamente dispor (7).

24.

Para a Boehringer, isto significa que o desconto concedido pela Boehringer às empresas privadas de seguros de saúde deve ser igualmente tido em conta, dado que o montante da redução é claro e fixado antecipadamente e que a Boehringer é obrigada pelo direito alemão a reembolsar uma parte fixa do preço de venda dos seus produtos farmacêuticos às empresas privadas de seguros.

25.

A Boehringer e a Comissão invocam igualmente o artigo 90.o da Diretiva 2006/112, tal como interpretado no acórdão Elida Gibbs, e refutam os argumentos apresentados nas observações escritas dos Governos da Alemanha e do Reino Unido no sentido de que o acórdão Elida Gibbs e os acórdãos posteriores, como o acórdão Ibero Tours (8) (analisado nos n.os 35 a 39, infra), afirmam que os pagamentos feitos a uma entidade fora de uma cadeia de abastecimento, como uma empresa de seguro de saúde privado, não podem ser considerados uma redução de preço depois de efetuada a operação em aplicação do artigo 90.o da Diretiva 2006/112.

26.

Segundo a Boehringer e a Comissão, a entidade que concede a redução de preço ao consumidor final não tem de ser o primeiro elo da cadeia de valor. O principal fator para efeitos da determinação do valor tributável é o valor efetivamente recebido pelo fornecedor e não o que o beneficiário da operação despendeu (9). Ambas invocam o princípio da neutralidade fiscal (10). A Comissão observa que, do ponto de vista económico, não há diferença na posição das empresas de seguros de saúde públicas e privadas.

27.

A Comissão alega que o objetivo da lei alemã sobre reduções de preços nos produtos farmacêuticos é assegurar a igualdade de tratamento entre os organismos públicos de segurança social e as empresas privadas (11). Considera que isto deve necessariamente ser extensivo ao IVA.

B. Alemanha e Reino Unido

28.

Como já mencionado, tanto a Alemanha como o Reino Unido são de opinião de que a declaração feita no acórdão Elida Gibbs, segundo a qual não é necessário existir um vínculo contratual entre o consumidor final e um sujeito passivo para que os descontos que o segundo concede ao primeiro possam ser tidos em conta no cálculo do valor tributável, implica que o sujeito passivo faça parte da cadeia de transações que termina no consumidor final. Os Governos da Alemanha e do Reino Unido afirmam que esta análise é corroborada pelo acórdão do Tribunal de Justiça no processo Ibero Tours (analisado nos n.os 35 a 39, infra) (12), e o Governo do Reino Unido salienta ainda que os princípios enunciados no acórdão Elida Gibbs foram reafirmados no acórdão Comissão/Alemanha (13).

29.

Os Governos da Alemanha e do Reino Unido recordam que só pode existir contraprestação se

existir um nexo direto entre os bens fornecidos e a contraprestação recebida (14), e que não existe tal nexo entre a Boehringer e as empresas privadas de seguros de saúde. O artigo 73.o da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado em conformidade com o princípio fundamental de que o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final (15). O valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida pelo sujeito passivo e não por um valor estimado segundo critérios objetivos (16). A Alemanha observa que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a existência de uma convenção entre as partes relativa à troca de prestações recíprocas é determinante, constituindo o pagamento recebido por uma o contravalor real e efetivo do bem fornecido à outra (17). Assim, a contraprestação recebida pela Boehringer continua a ser, no que diz respeito aos fornecimentos a segurados de regimes de seguro privados, o montante que recebeu do primeiro elo da cadeia de valor, ou seja, as farmácias ou grossistas seus clientes, consoante o caso.

30.

O Reino Unido acrescenta que os pagamentos efetuados pela Boehringer não podem ser considerados subvenções na aceção do artigo 73.o da Diretiva 2006/112 (18), e que o artigo 90.o da mesma diretiva não pode aplicar-se a uma situação em que a legislação nacional exige que um fornecedor pague uma quotização, encargo ou imposição (por exemplo, a fim de contribuir para a prestação privada de cuidados de saúde). Argumenta que as empresas privadas de seguros de saúde não são adquirentes ou terceiros. A Alemanha assinala que o artigo 79.o, alínea b), da Diretiva 2006/112, que não inclui no valor tributável os descontos nem os bónus concedidos ao adquirente, no momento em que a operação se realiza, não é relevante para o processo principal e alega ainda que o processo principal é similar aos litígios em que o Tribunal de Justiça declarou que o valor tributável nas vendas pagas por cartão de crédito continua a ser o preço de venda total, quando o montante que o sujeito passivo aceita receber da pessoa que fornece o crédito é inferior a esse preço de venda, como contraprestação do serviço de cartão de crédito (19).

31.

No que diz respeito à alegada violação da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, a Alemanha e o Reino Unido consideram que o desconto pago pela Boehringer às farmácias (e, quando aplicável, aos grossistas) relativamente ao fornecimento de produtos farmacêuticos pelos organismos públicos de segurança social não é comparável ao desconto pago pela Boehringer às empresas privadas de seguros de saúde (20). A Alemanha acrescenta que não há um risco de distorção da concorrência: os produtos farmacêuticos fornecidos a pessoas cobertas por organismos públicos de segurança social não estão em concorrência com os produtos farmacêuticos fornecidos a pessoas seguradas por empresas privadas de seguros. Uma vez que as duas situações não são comparáveis, não é necessário determinar se são objetivamente justificadas. O Reino Unido alega que a opção do legislador da União no que toca ao tratamento a dar às operações deve ser respeitada.

32.

O Reino Unido acrescenta que o princípio da neutralidade fiscal, refletido no sistema comum do IVA, que visa tributar apenas o consumidor final, não é uma regra de direito primário que, por si só, permita determinar o valor tributável na aceção dos artigos 73.o e 90.o (21).

V. Análise

33.

À questão submetida deve ser dada resposta afirmativa pelo seguinte motivo.

34.

Considero que a contribuição essencial do acórdão Elida Gibbs reside exclusivamente na conclusão de que não é necessário que um sujeito passivo esteja contratualmente vinculado ao beneficiário direto de um desconto para que este último possa constituir uma redução de preço depois de efetuada a operação na aceção do artigo 90.o da Diretiva 2006/112 (22). Por conseguinte, a inexistência de um vínculo contratual entre a Boehringer e as empresas privadas de seguros às quais deve, por força da legislação alemã, conceder um desconto pós-compra indexado ao preço tão-pouco é pertinente para a aplicação do artigo 90.o da Diretiva 2006/112 no processo principal.

35.

Além disso, não consigo retirar do acórdão do Tribunal no processo Ibero Tours (23) nenhuma declaração expressa ou afirmação que implique necessariamente que a regra estabelecida no acórdão Elida Gibbs só se aplica quando o destinatário de um desconto é o consumidor final de uma cadeia de abastecimento que tem início no sujeito passivo que concede o desconto. Na verdade, o Tribunal considerou que nada indica que o acórdão Elida Gibbs deva ser interpretado de forma restritiva e que esse acórdão confirma o teor do artigo 11.o, C, n.o 1, da Sexta Diretiva IVA (24) (atual artigo 90.o da Diretiva 2006/112), o qual pressupõe que não é necessária uma modificação subsequente das relações contratuais (25).

36.

No processo Ibero Tours, o sujeito passivo era uma agência de viagens que prestava serviços como intermediária entre os operadores de circuitos turísticos e os clientes do operador de circuitos turísticos («viajantes»). Contrariamente ao caso em apreço, em que está em causa uma cadeia de abastecimento, naquele processo existiu apenas uma operação. A Ibero Tours recebia comissões de operadores de circuitos turísticos pelos seus serviços como intermediária nesta operação única e utilizava algumas dessas comissões para, na prática, subvencionar os viajantes, de modo que o valor recebido pelo operador de circuitos turístico era superior ao pago pelos viajantes. A Ibero Tours argumentou, com base no acórdão Elida Gibbs, que as reduções de preços concedidas aos viajantes deviam ser deduzidas da comissão que a Ibero Tours recebia dos operadores de circuitos turísticos para efeitos do cálculo do valor tributável das transações da Ibero Tours.

37.

Em substância, o argumento da Ibero Tours foi rejeitado porque o Tribunal considerou que esta empresa intervinha como intermediário numa única transação, e não como participante numa cadeia de transações. No acórdão Ibero Tours, o Tribunal salientou que, no processo em que foi proferido o acórdão Elida Gibbs, a contraprestação recebida pelo contribuinte no topo da cadeia de abastecimento foi efetivamente reduzida pelo desconto que concedeu diretamente ao consumidor final, através de um sistema de cupões (26), ao passo que a Ibero Tours estava obrigada a pagar ao operador de circuitos turísticos o preço acordado pelos seus serviços de viagem, independentemente de qualquer desconto que a Ibero Tours entendesse conceder aos viajantes (27). Isso tão-pouco afetou a contraprestação que recebeu pelo seu serviço de intermediação. Por conseguinte, em conformidade com o artigo 11.o, A, n.o 1, alínea a), da Sexta Diretiva IVA (atual artigo 73.o da Diretiva 2006/112), tal redução de preço não dá origem a uma redução do valor tributável para a operação principal nem para a operação de prestação de

serviços fornecida pela agência de viagens (28).

38.

Por conseguinte interpreto a referência no acórdão Ibero Tours à circunstância de o operador de circuitos turísticos «não se encontra[r] no primeiro elo de uma cadeia de operações, dado que presta os seus serviços diretamente ao consumidor final» simplesmente como salientando o facto de que, nesse caso, a Ibero Tours forneceu apenas um serviço de intermediação numa transação única (29). Manifestamente, a Boehringer não está na mesma situação.

39.

Além disso, nem o contribuinte no processo Elida Gibbs nem a Ibero Tours concederam descontos indexados aos preços dos produtos entregues pelo facto de uma disposição legal os obrigar a fazê-lo. No entanto, resulta dos autos que é esse o caso da Boehringer.

40.

Considero, por conseguinte, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a Boehringer não «podia dispor livremente da totalidade» do preço recebido na primeira venda dos seus produtos a farmácias ou a grossistas (30). Quando muito, a Boehringer é um «mero depositário temporário» (31) da parte do preço recebida que é obrigada a pagar posteriormente aos organismos públicos de segurança social e às empresas privadas de seguros de saúde como desconto e que, o que é importante, são indexados ao preço dos produtos farmacêuticos fornecidos.

41.

O Tribunal chegou a uma conclusão semelhante no processo International Bingo Technology, no contexto de uma obrigação legal relativa aos montantes dos prémios pagos aos vencedores num jogo de bingo (32). O Tribunal considerou que «[n]a medida em que a parte do preço de venda dos cartões que é distribuída aos jogadores a título de prémios está previamente fixada com carácter obrigatório, não se pode considerar que faz parte da contraprestação obtida pelo organizador do jogo pelo serviço que presta» (33).

42.

Uma vez que tanto o artigo 73.o como o artigo 90.o da Diretiva IVA tratam dos elementos do «valor tributável», não vejo motivos para que o acórdão proferido no processo International Bingo Technology, que tem por objeto o conceito de «contraprestação» na aceção do artigo 73.o não possa ser aplicado para efeitos da interpretação da expressão «[e]m caso de ([...]) redução do preço» que figura no artigo 90.o (34). Acrescento que a questão de saber se a Boehringer faz os pagamentos às empresas privadas de seguros de saúde em contrapartida de algum tipo de serviços também não se coloca (35). Não é claramente esse o caso no presente processo.

43.

Reconheço que o Tribunal de Justiça observou que não «se afigura de todo oportuno extrair conclusões gerais da tributação» de operações de jogo «para as aplicar à tributação de fornecimentos normais de bens» (36). No entanto, não considero que estas observações sejam extensivas às circunstâncias em que a legislação do Estado-Membro obriga o contribuinte a reduzir o preço que acabará por receber por um fornecimento de bens na proporção do preço desses bens, através de pagamentos obrigatórios, quer ao consumidor final, quer a um terceiro. No acórdão Town and County Factors, o Tribunal declarou que o montante total dos direitos de

participação recebidos pelo organizador de um concurso, quando decide pagar um prémio, constitui o valor tributável desse concurso, em parte porque não havia uma obrigação legal imperativa que impusesse o pagamento de uma certa percentagem das apostas feitas pelos jogadores (37).

44.

De facto, considerar como consumidores finais na cadeia de abastecimento os segurados privados em vez das empresas em que estão segurados pode ser considerado uma ficção jurídica, sobretudo quando o IVA pago por essas pessoas às farmácias lhes é devolvido como parte do reembolso proporcionado pelas empresas privadas de seguros de saúde. A final, o Tribunal de Justiça declarou que «a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA» (38).

45.

Assim, os pagamentos efetuados no momento da compra podem ser considerados a contraprestação obtida de terceiros, na aceção do artigo 73.o da Diretiva 2006/112, quando esses terceiros pedem o reembolso às empresas privadas de seguros de saúde e que a Boehringer se torna responsável, por força da legislação alemã, por conceder o desconto previsto no § 1 da AMRagG. Com base nesta análise, uma empresa de seguros de saúde privados pode ser considerada o consumidor final de um fornecimento da Boehringer na qualidade de sujeito passivo, pelo que o montante a cobrar pela Administração Fiscal a título do IVA corresponderá precisamente ao montante de IVA declarado e pago pelo consumidor final (39). O facto de uma empresa de seguros de saúde privados não ser o destinatário direto dos medicamentos fornecidos pela Boehringer não rompe onexo direto entre o fornecimento desses bens e a contraprestação recebida (40).

46.

A abordagem que defendo evitará uma situação em que a Administração Fiscal exige um montante de imposto que excede o que foi pago pela Boehringer na qualidade de sujeito passivo (41). Além disso, respeita o princípio fundamental do IVA segundo o qual o valor tributável é constituído pela contraprestação efetivamente recebida (42), o que se traduz, no que respeita ao artigo 90.o da Diretiva 2006/112/CE, numa obrigação de redução do valor tributável sempre que, depois de efetuada a operação, parte ou a totalidade da contraprestação não foi recebida pelo sujeito passivo (43).

47.

Por último, dado que o artigo 90.o da Diretiva 2006/112/CE deve ser interpretado em conformidade com o princípio da igualdade de tratamento, como enunciado no artigo 20.o da Carta, essa interpretação justifica igualmente uma resposta afirmativa à questão prejudicial. Independentemente da existência ou não de concorrência entre o fornecimento de produtos farmacêuticos financiados pelo setor público ou pelo setor privado, o Tribunal considerou que a igualdade de tratamento não se limita, em matéria fiscal, ao princípio da neutralidade fiscal entre operadores económicos concorrentes, mas pode ser violada por outros tipos de discriminações que afetam operadores económicos que não são necessariamente concorrentes mas que se encontram numa situação comparável noutros aspetos (44). Observo que o despacho de reenvio refere que as diferenças entre os dois descontos têm que ver unicamente com as suas características técnicas, embora o seu tratamento fiscal para efeitos de IVA seja significativamente diferente.

48.

Considero que, tendo em conta o objeto do artigo 90.o da Diretiva 2006/112, bem como o seu objetivo, que consiste em assegurar que o valor tributável para efeitos de IVA seja a contraprestação realmente recebida, bem como os princípios e os objetivos da legislação em matéria de IVA (45), o tratamento fiscal em sede de IVA dos produtos farmacêuticos fornecidos a segurados por organismos públicos de segurança social e por empresas privadas corresponde a situações comparáveis que são tratadas de maneira diferente sem que haja justificação objetiva para tal (46).

49.

Para concluir, concordo que o IVA é um imposto indireto sobre o consumo que deve ser suportado pelo consumidor final e que o operador tributável atua «simplesmente» como cobrador de impostos em nome do Estado (47). Por conseguinte, subscrevo a opinião de que «no caso de uma divergência de outro modo irreconciliável, a exigência de que o montante de IVA cobrado deve ser a proporção exata do valor efetivo recebido a final pelo fornecedor (e, no que toca à cadeia no seu todo, do preço final) deve prevalecer sobre as exigências estruturais. Por outras palavras, a realização do fim é mais importante do que a execução dos meios afetos à sua consecução» (48).

VI. Conclusão

50.

Proponho, por conseguinte, que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha):

Com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, n.os 28 e 31), e tendo em conta o princípio da igualdade de tratamento consagrado no direito da União, uma empresa farmacêutica que fornece medicamentos tem o direito de reduzir o valor tributável ao abrigo do artigo 90.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, quando

—

fornece os medicamentos às farmácias através de grossistas,

—

as farmácias vendem esses medicamentos com imposto aos segurados por empresas privadas de seguros de saúde,

—

a seguradora que cobre os custos da doença (empresa de seguro de saúde privado) reembolsa aos segurados os custos de aquisição dos medicamentos e

—

a empresa farmacêutica, por força de uma disposição legal, é obrigada a pagar uma «redução» à empresa de seguro de saúde privado.

(1) Língua original: inglês.

(2) JO 2006, L 347, p. 1.

(3) Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400).

(4) Segundo as observações escritas da Alemanha.

(5) Acórdão de 5 de maio de 1994 (C?38/93, EU:C:1994:188).

(6) Ou seja, o artigo 11.o, A, n.o 1, alínea a) da Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; a seguir «Sexta Diretiva IVA»).

(7) Acórdão de 5 de maio de 1994 (C?38/93, EU:C:1994:188, n.o 9). A Boehringer remete igualmente para o n.o 12 do mesmo acórdão, e para os acórdãos de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, n.o 30); de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, n.o 29); e Elida Gibbs, n.o 27. Neste último, o Tribunal salientou que era «jurisprudência constante que “contraprestação” é o valor “subjutivo”, ou seja, efetivamente cobrado em cada caso concreto, e não um valor calculado segundo critérios objetivos».

(8) Acórdão de 16 de janeiro de 2014 (C?300/12, EU:C:2014:8).

(9) A Boehringer faz aqui referência aos n.os 29 e 35 do acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), e para o n.o 28 do acórdão Elida Gibbs. A Comissão remete para os acórdãos de 3 de julho de 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, n.o 15), e de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, n.o 20).

(10) A Comissão invoca o despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C?69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.o 21), e o acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P. (C?106/05, EU:C:2006:380, n.o 48 e jurisprudência referida).

(11) A Comissão remete para o Documento do Bundestag 17/3698, pp. 60 e 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

(12) Acórdão de 16 de janeiro de 2014 (C?300/12, EU:C:2014:8).

(13) Acórdão de 15 de outubro de 2002 (C?427/98, EU:C:2002:581).

(14) A Alemanha cita o acórdão de 21 de novembro de 2013, Dixon's Retail (C?494/12, EU:C:2013:758, n.o 33). O Reino Unido remete para os acórdãos de 5 de fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C?154/80, EU:C:1981:38, n.o 12); de 23 de novembro 1988, Naturally Yours Cosmetics (C?230/87, EU:C:1988:508, n.o 11); e de 8 de março de 1988, Apple and Pear Development Council (C?102/86, EU:C:1988:120, n.os 11 e 12).

(15) A Alemanha cita o acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulic? and Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.o 34).

(16) Ibid., n.o 33.

- (17) A Alemanha invoca o acórdão de 15 de maio de 2001, Primbrack (C?34/99, EU:C:2001:271, n.o 25).
- (18) O Reino Unido invoca o acórdão de 22 de novembro de 2011, Office des produits wallons (C?184/00, EU:C:2001:629, n.o 18).
- (19) A Alemanha remete para os acórdãos de 25 de maio de 1993, Bally (C?18/92, EU:C:1993:212, n.o 16); e de 15 de maio de 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2001:271, n.o 38).
- (20) A Alemanha remete, entre outros, para os acórdãos de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, EU:C:2008:211, n.o 49); de 19 de julho de 2012, Lietuvos geležinkriai (C?250/11, EU:C:2012:496, n.o 45); e de 6 de novembro de 2014, Feakins (C?335/13, EU:C:2014:2343, n.os 49 e 51).
- (21) O Reino Unido cita os acórdãos de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716), e de 19 de dezembro de 2012, Grattan (C?310/11, EU:C:2012:822) para sustentar o seu argumento.
- (22) V. conclusões da advogada?geral J. Kokott, no processo Grattan (C?310/11 EU:C:2012:568, n.o 32), nas quais esta observa que «o Tribunal de Justiça decidiu inovadoramente no processo Elida Gibbs que, em determinadas circunstâncias, pode ser de aceitar uma redução do valor tributável ainda que a contraprestação contratualmente determinada não tenha chegado a sofrer alteração». Registo igualmente, como salientado nas observações escritas apresentadas pela Boehringer, que uma observação importante do advogado?geral M. Wathelet no n.o 29 das suas Conclusões no processo Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2013:502) não foi contraditada pelo Tribunal no acórdão correspondente. O advogado?geral M. Wathelet observou que embora «o Tribunal de Justiça tenha considerado o sujeito passivo como “o primeiro elo de uma cadeia de operações”, trata?se nesse caso de uma referência aos factos do processo que deu lugar ao acórdão Elida Gibbs, já referido, em que o fabricante que concedeu a redução de preço ao consumidor final se encontrava no início da cadeia de valor, e não se tratava tanto da expressão de uma condição prévia para ter direito a beneficiar da redução da matéria coletável.»
- (23) Acórdão de 16 de janeiro de 2014 (C?300/12, EU:C:2014:8).
- (24) Acórdão de 29 de maio de 2001, Freemans (C?86/99, EU:C: 2001:291, n.o 33).
- (25) Ibid.
- (26) Acórdão do Tribunal de 16 de janeiro de 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, n.o 29).
- (27) Ibidem, n.o 31.
- (28) Ibidem, n.o 32.
- (29) Ibidem, n.o 30.
- (30) Acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, n.o 31). V. igualmente os acórdãos de 5 de maio de 1994, Glawe (C?38/93, EU:C:1994:188), e de 24 de outubro de 2013, Metropol Spielstätten (C?440/12, EU:C:2013:687).

(31) Acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, n.o 19). Esta sugestão foi apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio no referido processo.

(32) O Tribunal chegou a esta conclusão no contexto do artigo predecessor do artigo 73.o da Diretiva 2006/112, a saber, o artigo 11.o, A, n.o 1, alínea a), da Sexta Diretiva IVA.

(33) Acórdão de 19 de julho de 2012, International Bingo Technology (C?377/11, EU:C:2012:503, n.o 28).

(34) Observo também que os descontos pagos pela Boehringer não constam entre os elementos não incluídos do cálculo do valor tributável constantes do artigo 79.o da Diretiva 2006/112.

(35) Como o Tribunal considerou que acontece quando os serviços de cartão de crédito intervêm numa venda a retalho entre clientes e lojas. V., por exemplo, acórdão de 15 de maio de 2001, Primback (C?34/99, EU:C:2002:271).

(36) Acórdão de 29 de maio de 2001, Freemans (C?86/99, EU:C:2001:291, n.o 30). V. igualmente as conclusões da advogada?geral C. Stix?Hackl no processo Town and County Factors (C?498/99, EU:C:2001:494, n.o 74). O advogado?geral F. G. Jacobs assinalou, no processo Glawe (C?38/93, EU:C:1994:81, n.o 16), que «[t]ais atividades são com efeito dificilmente adequadas à tributação com base no valor acrescentado».

(37) Acórdão de 17 de setembro de 2002, no processo Town and County Factors (C?498/99 EU:C:2002:494, n.o 30). V. igualmente as conclusões da advogada?geral J. Kokott no processo Grattan (C? 310/11, EU:C:2012:568, n.o 45).

(38) Acórdão de 7 de outubro de 2010, Loyalty Mangement (EU:C:2010:590).

(39) Acórdão de 10 de julho de 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394, n.o 36), que cita o acórdão Elida Gibbs, n.o 24.

(40) V., por analogia, acórdão de 27 de março de 2014, Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:815, n.o 35).

(41) Por exemplo, acórdãos de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska SA (C?588/10, EU:C:2012:40, n.o 27 e jurisprudência referida), e de 7 de novembro de 2013, Tulic? e Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.o 36).

(42) Itálico meu. V. por exemplo, acórdão de 26 de janeiro de 2012, Kraft Foods Polska (C?588/10 EU:C:2012:40, n.o 27 e jurisprudência referida).

(43) V. os acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13 EU:C:2014:328, n.o 22 e jurisprudência referida), e de 19 de dezembro de 2012, Grattan (C?310/11, EU:C:2012:822, n.o 35), no que respeita ao artigo que antecedeu o artigo 90.o da Diretiva 2006/112, a saber, o artigo 11.o, C, n.o 1, da Sexta Diretiva IVA.

(44) Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia (C?480/10, EU:C:2013:263, n.o 17 e jurisprudência referida).

(45) Acórdão de 7 de março de 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, n.o 42 e jurisprudência referida).

(46) Sem referência nas observações escritas.

(47) Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.o 21 e jurisprudência referida).

(48) V. conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2001:457, n.o 110).