Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

20 päivänä joulukuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artiklan 1 kohta – Hinnanalennus jäsenvaltioiden määräämin edellytyksin – Veron perusteen alentaminen – 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) vahvistetut periaatteet – Yksityisille sairausvakuutuskassoille myönnetyt hinnanalennukset

Asiassa C-462/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 22.6.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.8.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Bingen-Alzey

vastaan

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, edustajinaan A. Funke, Steuerberater, ja H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään D. Robertson, avustajanaan P. Mantle, barrister,

– Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.7.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Bingen-Alzey (Bingen-Alzeyn verohallinto) (jäljempänä verohallinto) ja lääkeyhtiö Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG ja jossa on kyse sen arvonlisäveron määrän määrittämisestä, joka tämän viimeksi mainitun on maksettava tilikaudelta 2011.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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.”

4 Tämän direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

– –”

5 Saman direktiivin 79 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei sisällytetä seuraavia eriä:

a) kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia;

b) sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan;

c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

Verovelvollisen on osoitettava ensimmäisen kohdan c alakohdassa tarkoitettujen kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niihin mahdollisesti sisältyvää arvonlisäveron määrää.”

6 Kyseisen direktiivin 90 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

Saksan oikeus

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin se julkaistiin 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), 10 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron peruste määräytyy vastikkeen perusteella luovutusten ja muiden suoritusten (1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke) sekä yhteisön sisäisten hankintojen (1 §:n 1 momentin 5 kohta) osalta. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja maksaa suorituksen saamisesta, liikevaihtoveroa lukuun ottamatta. Vastikkeeseen luetaan myös se, mitä muu kuin suorituksen vastaanottaja luovuttaa elinkeinonharjoittajalle suorituksen johdosta. – –”

8 Saksan liikevaihtoverolain 17 §:n, jonka otsikko on ”Veron perusteen muuttaminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun verollisen liiketoimen veron peruste muuttuu, elinkeinonharjoittajan, joka on toteuttanut liiketoimen, on vastaavasti oikaistava tältä osin maksettavan veron määrä. – –”

9 Sosiaaliturvalain V osan (Fünftes Buch Sozialgesetzbuch; BGBl. 2010 I, s. 2309; jäljempänä SGB V), sellaisena kuin se on 22.12.2010 muutettuna, 2 §:ssä säädetään julkisten sairausvakuutuskassojen tarjoamasta sairausvakuutuksesta seuraavaa:

”1. Sairausvakuutuskassojen on asetettava III luvussa tarkoitetut suoritteet vakuutettujensa käyttöön taloudellisuusperiaatetta noudattaen (12 §) siltä osin kuin vakuutetut eivät ole itse vastuussa näistä suoritteista. Vaihtoehtoisiin lääketieteen suuntauksiin kuuluvia hoitomenetelmiä, lääkkeitä ja hoitokeinoja ei ole suljettu pois. Suoritteiden on vastattava laadultaan ja tehokkuudeltaan sitä, mikä on lääketieteellisen tietämyksen valossa yleisesti hyväksytty, ja niissä on otettava huomioon lääketieteen kehitys.

2. Vakuutetut saavat suoritteet luontoisetuuksina ja palveluina tässä V osassa tai IX osassa säädettyjä poikkeuksia koskevin varauksin. Suoritteet voidaan hakemuksesta toteuttaa myös osallistumisena henkilökohtaiseen budjettiin, josta maksetaan useiden vakuutuksenantajien kattamia suorituksia; IX osan 17 §:n 2–4 momentin ja budjettiasetuksen sekä IX osan 159 §:n säännöksiä sovelletaan yhdessä. Sairausvakuutuskassat tekevät IV luvun säännösten mukaisten suoritteiden tarjoajien kanssa sopimuksia luontoisetuuksien ja palveluiden suorittamisesta.”

10 SGB V:n 130a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sairausvakuutuskassat saavat apteekeilta 1.1.2003 alkaen niiden laskuun toimitettavista lääkkeistä alennusta, joka on 6 prosenttia lääkeyritysten myyntihinnasta ilman arvonlisäveroa. Lääkeyritykset ovat velvollisia korvaamaan alennuksen apteekeille. Jos kyseessä ovat 5 momentissa tarkoitetut lääketukkuliikkeet, lääkeyritykset ovat velvollisia korvaamaan alennuksen tukkuliikkeille. Alennus on korvattava apteekeille ja tukkuliikkeille 10 päivän kuluessa siitä päivästä, jona hakemus tehtiin. – –”

11 Yksityisesti sairausvakuutettujen osalta vakuutussopimuslain (Versicherungsvertragsgesetz) 192 §:ssä, jonka otsikko on ”Vakuutuksenantajan sopimusluonteiset suoritukset”, sellaisena kuin se on 23.11.2007 muutettuna (BGBl. 2007 I, s. 2631), säädetään seuraavaa:

”(1) Sairauskuluvakuutuksen vakuutuksenantajan on korvattava sovituissa rajoissa sairauden tai tapaturman seurausten edellyttämän lääketieteellisen hoidon ja muiden suoritteiden kustannukset, mukaan lukien raskauteen ja synnytykseen liittyvät kustannukset sekä lakisääteisten ennaltaehkäisyohjelmien mukaisten seulontatutkimusten kustannukset.

– –”

12 Liittovaltion virkamiehiä koskevan lain (Bundesbeamtengesetz), sellaisena kuin se on 14.11.2011 muutettuna (BGBl. 2011 I, s. 2219), 80 §:ssä, jonka otsikko on ”Tuki sairaus-, hoito- ja syntymätäpauksissa”, säädetään henkilöistä, joilla on virkamiesoikeuden nojalla oikeus sairauskulukorvauksiin, seuraavaa:

”(1) Tukea saavat

1. virkamiehet, joilla on oikeus saada palkkaa tai jotka käyttävät oikeuttaan vanhempainlomaan,

– –

(2) Tukeen oikeuttavia ovat lähtökohtaisesti vain tarpeelliset ja taloudellisesti asianmukaiset kulut

1. sairaus- ja hoitotapausten vuoksi

– –

(3) Tuki myönnetään vähintään 50 prosentin korvauksena tukeen oikeuttavista kuluista.

– –”

13 Lääkkeiden alennuksista annetun lain (Gesetz über Rabatte für Arzneimittel) 1 §:n, sellaisena kuin se on 22.12.2010 muutettuna (BGBl. 2010 I, s. 2262), sanamuoto on seuraava:

”Lääkeyritysten on myönnettävä yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille ja [virkamiesoikeudessa vahvistetuille kustannuksista vastaaville tahoille], jotka ovat korvanneet yksityisten reseptilääkkeet joko kokonaan tai osittain, korvausprosentin mukaisesti reseptilääkkeistä alennusta SGB V:n 130a §:n 1, la, 2, 3, 3a ja 3b momenttia vastaavalla tavalla. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Boehringer Ingelheim Pharma valmistaa lääkkeitä ja suorittaa niiden verollisia luovutuksia apteekeille tukkukauppiaiden välityksellä.

15 Pakollisia (julkisia) sairausvakuutuksia koskevassa järjestelmässä apteekit luovuttavat lääkkeet vakuutetuille sairausvakuutuskassojen keskusjärjestön kanssa tehdyn puitesopimuksen mukaisesti. Lääkkeet myydään sairausvakuutuskassoille, jotka antavat ne vakuutettujensa käyttöön. Apteekit myöntävät sairausvakuutuskassoille alennusta lääkkeiden hinnoista. Lääkeyrityksenä Boehringer Ingelheim Pharman on korvattava tämä alennus apteekeille tai, jos se käyttää tukkuliikkeitä välittäjinä, tukkuliikkeelle. Verohallinto katsoo arvonlisäverotuksessa, että tällainen alennus pienentää vastiketta.

16 Apteekit luovuttavat lääkkeitä yksityisesti sairausvakuutetuille asianomaisten kanssa tehtyjen yksittäisten sopimusten perusteella. Yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoava yritys ei osta lääkkeitä, vaan se ainoastaan korvaa vakuutetuilleen aiheutuneet kulut heidän hakemuksesta. Tässä tapauksessa Boehringer Ingelheim Pharman on myönnettävä tällaiselle yritykselle alennusta lääkkeiden hinnoista maksamalla sille hyvitys. Verohallinto ei hyväksy arvonlisäverotuksessa sitä, että tällainen alennus pienentää vastiketta.

17 Boehringer Ingelheim Pharma toimitti vuoden 2012 kuluessa verovuotta 2011 koskevan liikevaihtoveron vuosi-ilmoituksen, jossa se mainitsi muun muassa verolliset liiketoimet ja niihin liittyvät veron perusteet.

18 Tässä ilmoituksessa Boehringer Ingelheim Pharma oikaisi yksityisesti sairausvakuutettujen ostamiin lääkkeisiin liittyvien liiketoimien veron perustetta siten, että se vähensi siitä hyvitykset, jotka sen on suoritettava.

19 Verohallinto katsoi, että Boehringer Ingelheim Pharman veron perusteen alentamiselle ei ollut perustetta yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myönnettyjen hyvitysten osalta. Näin ollen se vahvisti arvonlisäveron alentamattoman veron perusteen mukaisesti.

20 Boehringer Ingelheim Pharma nosti Finanzgericht Rheinland-Pfalzissa (Rheinland-Pfalzin alimman oikeusasteen verotuomioistuin, Saksa) kanteen verohallinnon päätöksestä, joka koskee yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myönnettyjä hyvityksiä.

21 Se katsoi, että pakollisia sairausvakuutuksia tarjoava kassa tai yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoava yritys ovat liiketoimien ketjun lopussa, jolloin veron perustetta olisi alennettava kummassakin tapauksessa. Sen mukaan on merkityksetöntä, onko kyseessä hyvitys vai hinnanalennus, koska kumpaakin on kohdeltava liikevaihtoveron kannalta samalla tavalla.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz hyväksyi Boehringer Ingelheim Pharman vaatimuksen ja katsoi, ettei verohallinnon tekemää erottelua pakollisia sairausvakuutuksia tarjoaville sairausvakuutuskassoille ostettuja lääkkeitä varten myönnettyjen hinnanalennusten ja lääkeostoista yksityisten sairausvakuutusten järjestelmässä mainittujen tuotteiden oston yhteydessä myönnettyjen hyvitysten välillä ollut aiheellista tehdä.

23 Verohallinto teki Finanzgericht Rheinland-Pfalzin tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että jos tuotteen valmistaja, joka ei ole sopimussuhteessa loppukuluttajaan mutta joka on ensimmäinen lenkki loppukuluttajaan päättyvässä liiketoimien ketjussa, myöntää mainitulle loppukuluttajalle hinnanalennuksen, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron perustetta on pienennettävä mainitulla alennuksella (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta ja tuomio 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, 29 kohta).

25 Se huomauttaa, että unionin tuomioistuin on kuitenkin hylännyt veron perusteen pienentämisen silloin, kun välittäjänä toimiva matkatoimisto myöntää loppukuluttajalle omasta aloitteestaan ja omalla kustannuksellaan alennuksen turistimatkojen järjestäjän pääasiallisen suorituksen hinnasta (tuomio 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, 33 kohta). Unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa esittämä peruste oli, että matkatoimisto ei ole osa matkanjärjestäjästä alkavaa palveluketjua, joka päättyy loppukuluttajaan.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkitsee unionin tuomioistuimen tähänastista oikeuskäytäntöä siten, että yrityksen myöntämät alennukset kolmannelle, johon se ei ole sopimussuhteessa, pienentävät yrityksen suoritteen arvonlisäveron perustetta vain silloin, kun liiketoimien ketju johtaa kyseisestä

yrityksestä alennukseen oikeutettuun kolmanteen. Käsiteltävässä asiassa yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myönnetyt alennukset eivät siis pienennä Boehringer Ingelheim Pharman luovuttamien lääkkeiden arvonlisäveron perustetta, koska nämä alennukseen oikeutetut yritykset eivät ole osa mainitusta lääkeyrityksestä alkavaa palveluketjua, joka alkaa mainitusta yrityksestä ja päättyy loppukuluttajaan.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että on Euroopan unionin perusoikeuskirjan 20 artiklassa vahvistetun yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista, että yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myönnettävät alennukset eivät pienennä veron perustetta toisin kuin pakollisen sairausvakuutuksen alalla myönnettävät alennukset, vaikka alennukset kuormittavat lääkeyritystä samalla tavoin. Kyseessä ovat toisiinsa rinnastettavat tilanteet, ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko tällaiselle erilaiselle kohtelulle objektiivista perustetta.

28 Se muistuttaa myös, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä, kun taas yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa (tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta ja tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 17 kohta). Tästä seuraa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate ei veroasioissa vastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 18 kohta).

29 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle 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 [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan mukaisesti, jos

– se toimittaa lääkkeet 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?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) määriteltyjen niiden periaatteiden valossa, jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ja ottaen huomioon unionin oikeudessa vahvistettu yhdenvertaisen kohtelun periaate arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että lääkeyrityksen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavalle yritykselle kansallisen lainsäädännön nojalla myöntämä alennus johtaa tässä artiklassa tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen tämän lääkeyrityksen eduksi silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset yksityisesti sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.

31 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan 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.

32 On myös muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, velvoitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Lopuksi on todettava, että oikeuskäytännössä on katsottu, että yksi niistä perusperiaatteista, joihin arvonlisäverojärjestelmä perustuu, on neutraalisuuden periaate, jonka mukaan kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta (tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 20 kohta).

34 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kansallisen lainsäädännön mukaan lääkeyritysten on myönnettävä yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille, jotka ovat korvanneet vakuutettujen ostamat reseptilääkkeet joko kokonaan tai osittain, korvausprosentin mukaisesti alennuksia, jotka vastaavat suuruudeltaan niitä alennuksia, joita myönnetään pakollisia sairausvakuutuksia myöntäville yrityksille. Verohallinto ei hyväksy sitä, että tällainen alennus alentaa veron perustetta.

35 Kyseessä olevan lainsäädännön vuoksi rahamäärä, joka Boehringer Ingelheim Pharmalla oli käytettävissään, oli summa, joka vastaa kyseisten lääkkeiden myyntihintaa apteekeille vähennettynä mainitulla alennuksella. Ei siis olisi arvonlisäverodirektiivin mukaista, että veron peruste, jonka mukaan lasketaan se arvonlisävero, jonka lääkeyritys on verovelvollisena velvollinen maksamaan, olisi suurempi kuin summa, jonka se on lopulta saanut. Jos näin olisi, arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ei noudatettaisi verovelvollisiin – joihin myös lääkeyritys kuuluu – nähden (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 28 kohta).

36 Näin ollen verovelvollisena toimivaan Boehringer Ingelheim Pharmaan sovellettavan veron peruste on määrä, joka vastaa lääkkeiden myyntihintaa apteekeille, vähennettynä alennuksella, joka yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myönnetään, kun ne ovat korvanneet vakuutetuille lääkeostoista aiheutuneet kulut.

37 On kylläkin niin, että 24.10.1996 annetun tuomion Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) 31 kohdassa katsottiin, että 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 direktiivi) 11 artiklan C kohdan 1 alakohdassa, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa, viitataan siihen tavalliseen tilanteeseen, jossa sopimussuhteet on solmittu suoraan kahden sopimuspuolen välillä ja niitä myöhemmin muutetaan.

38 Tästä on kuitenkin todettava ensimmäiseksi, että samassa 31 kohdassa täsmennettiin, että tämä säännös on ilmaus neutraalisuusperiaatteesta ja että näin ollen sen soveltaminen ei voi heikentää kyseisen periaatteen toteuttamista (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 31 kohta).

39 Toiseksi oikeuskäytännössä on katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa ei edellytetä, että tämän säännöksen soveltaminen vaatisi tällaista sopimussuhteiden myöhempää muutosta. Tällä säännöksellä nimittäin velvoitetaan periaatteessa jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Lisäksi mikään ei osoita, että 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) haluttiin rajoittaa kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohdan, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa, soveltamisalaa. Mainitun tuomion taustalla olevista tosiseikoista ilmenee päinvastoin, ettei sopimussuhteita ollut muutettu millään tavalla. Tuomiossa katsottiin silti, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 alakohtaa voitiin soveltaa (ks. vastaavasti tuomio 29.5.2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, 33 kohta).

40 Se pääasiassa esiin tullut seikka, että kyseisten lääkkeiden luovutusten välittömänä vastaanottajana ei ole yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoava yritys, joka suorittaa korvauksen vakuutetuille, vaan vakuutetut itse, ei katkaise tavaroiden luovutuksen ja saadun vastikkeen välillä olevaa suoraa yhteyttä (ks. analogisesti tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 35 kohta).

41 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 44 ja 45 kohdassa katsoi, lääkkeiden ostohetkellä suoritettuja maksuja on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettuna kolmannelta saatavana vastikkeena, kun tällaiset kolmannet eli vakuutetut hakevat korvausta yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavilta yrityksiltä ja kun nämä viimeksi mainitut ovat saaneet kansallisen lainsäädännön mukaisen alennuksen, jonka lääkeyritys on velvollinen antamaan niille. Pääasian olosuhteissa yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavia yrityksiä on näin ollen pidettävä arvonlisäverovelvollisen lääkeyrityksen suorittaman luovutuksen loppukuluttajina, joten verohallinto ei voi kantaa veroa enempää kuin loppukuluttaja on sitä maksanut (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 24 kohta).

42 Näin ollen on todettava, että koska pääasian tilanteessa verovelvollinen ei saa osaa vastikkeesta yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille myöntämänsä alennuksen johdosta, hinnanalennus on tosiasiallisesti annettu liiketoimen suorittamisen jälkeen arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti.

43 Pääasiassa kyseessä olevasta alennuksesta on myös todettava, että se on lakisääteinen ja että lääkeyritykset ovat velvollisia myöntämään sen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoaville yrityksille, jotka ovat korvanneet vakuutetuilleen lääkeostoista heille aiheutuneet kulut. Kuten tämän tuomion 35 kohdassa todetaan, näissä olosuhteissa lääkeyrityksellä ei ollut vapaasti käytettävissään koko hintaa, jonka se sai lääkkeiden myynnistä apteekeille tai tukkukauppiaille (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, 31 kohta).

44 Tältä osin 19.7.2012 annetun tuomion International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), jossa oli kyse bingopelissä jaettuihin voittoihin liittyvästä lakisääteisestä velvollisuudesta, 28 kohdassa katsottiin, että koska se osa bingokorttien myyntihinnasta, joka jaetaan voittoina pelaajille, on etukäteen vahvistettu ja pakollinen, sen ei voida katsoa kuuluvan vastikkeeseen, jonka pelin järjestäjä saa suorittamastaan palvelusta.

45 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa totesi, on niin, että vaikka kyseisessä tuomiossa arvioitiin arvonlisäverodirektiivin 73 artiklaa, samassa tuomiossa tässä säännöksessä olevasta vastikkeen käsitteestä tehtyä tulkintaa voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 90 artiklassa käytettyyn ilmaukseen ”hinnanalennuksen johdosta”, koska sekä 90 artiklassa että 73 artiklassa on kyse veron perusteen osatekijöistä.

46 Edellä olevien seikkojen perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että niiden periaatteiden valossa, jotka on vahvistettu 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) ja jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ja ottaen huomioon unionin oikeudessa vahvistettu yhdenvertaisen kohtelun periaate arvonlisäverodirektiivin

90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että lääkeyrityksen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavalle yritykselle kansallisen lainsäädännön nojalla myöntämä alennus johtaa tässä artiklassa tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen tämän lääkeyrityksen hyväksi silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset yksityisesti sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Niiden periaatteiden valossa, jotka on vahvistettu 24.10.1996 annetussa tuomiossa Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 28 ja 31 kohta) ja jotka koskevat arvonlisäveron perusteen määrittämistä, ja ottaen huomioon unionin oikeudessa vahvistettu yhdenvertaisen kohtelun periaate yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että lääkeyrityksen yksityisiä sairausvakuutuksia tarjoavalle yritykselle kansallisen lainsäädännön nojalla myöntämä alennus johtaa tässä artiklassa tarkoitettuun veron perusteen alentamiseen tämän lääkeyrityksen hyväksi silloin, kun lääkkeet toimitetaan tukkukauppiaiden välityksellä apteekeille, jotka suorittavat nämä luovutukset yksityisesti sairausvakuutetuille, joille yksityinen sairausvakuutus korvaa lääkkeiden ostosta aiheutuneet kulut.

Allekirjoitukset