Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 20ής Δεκεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 90, παράγραφος 1 – Μείωση του τιμήματος υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου – Αρχές που συνάγονται από την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Εκπτώσεις παρεχόμενες στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας»

Στην υπόθεση C-462/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 22ας Ιουνίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Αυγούστου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Bingen-Alzey

κατά

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, E. Levits, A. Borg Barthet (εισηγητή), M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: E. Tanchev

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, εκπροσωπούμενη από τους A. Funke, Steuerberater, και H.-H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους T. Henze και R. Kanitz,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον D. Robertson, επικουρούμενο από τον P. Mantle, barrister,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B.-R. Killmann και R. Lyal,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιουλίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Bingen-Alzey (φορολογικής αρχής του Bringen-Alzey, Γερμανία) (στο εξής: φορολογική αρχή) και της φαρμακευτικής επιχειρήσεως Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, όσον αφορά τον καθορισμό του οφειλόμενου από αυτήν ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για το οικονομικό έτος 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

4 Το άρθρο 78 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ·

[…]».

5 Το άρθρο 79 της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου τα ακόλουθα:

α) οι μειώσεις της τιμής με τη μορφή έκπτωσης για προκαταβολική πληρωμή·

β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, που χορηγούνται στον αποκτώντα ή το λήπτη κατά το χρόνο πραγματοποίησης της πράξης·

γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή το λήπτη, για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.

Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δικαιολογήσει το πραγματικό ποσό των εξόδων που αναγράφονται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ), και δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ, στον οποίο ενδεχομένως έχουν υποβληθεί.»

6 Κατά το άρθρο 90 της οδηγίας αυτής:

«1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

Το γερμανικό δίκαιο

7 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως δημοσιεύθηκε στις 21 Φεβρουαρίου 2005 (*BGBl.* 2005 I, σ. 386), ορίζει τα εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις λοιπές παροχές υπηρεσιών (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος) και τις ενδοκοινοτικές αγορές (άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 5), ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται σύμφωνα με την αντιπαροχή που εισπράττεται. Η αντιπαροχή περιλαμβάνει οτιδήποτε δαπανά ο λήπτης της παροχής για να λάβει την παροχή, αφαιρουμένου όμως του φόρου κύκλου εργασιών. Περιλαμβάνεται επίσης στην αντιπαροχή οτιδήποτε καταβάλλει στον επιχειρηματία για την παροχή άλλο πρόσωπο, εκτός του λήπτη της παροχής. […]»

8 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, του γερμανικού νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών, με τίτλο «Μεταβολή της βάσεως επιβολής του φόρου», ορίζει τα εξής:

«Σε περίπτωση τροποποιήσεως της βάσεως επιβολής του φόρου για πράξη υποκείμενη στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, ο επιχειρηματίας που διενήργησε την πράξη οφείλει να διορθώσει το ποσό του οφειλόμενου για την εν λόγω πράξη φόρου. […]»

9 Όσον αφορά την κάλυψη ασφαλίσεως υγείας από τα υποχρεωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, το άρθρο 2 του Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Πέμπτου Μέρους του Κώδικα Κοινωνικής Νομοθεσίας), όπως ίσχυε στις 22 Δεκεμβρίου 2010 (*BGBl.* 2010 I, σ. 2309, στο εξής: SGB V), προβλέπει τα εξής:

«1. Τα ταμεία ασφαλίσεως υγείας οφείλουν να θέτουν στη διάθεση των προσώπων που ασφαλίζουν τις προβλεπόμενες στο κεφάλαιο III παροχές τηρουμένης της αρχής της χρηστής δημοσιονομικής διαχειρίσεως (άρθρο 12), στον βαθμό που οι παροχές αυτές δεν εμπίπτουν στην ευθύνη των ασφαλισμένων. Δεν αποκλείονται οι μέθοδοι θεραπείας, τα φάρμακα και οι θεραπείες άλλων ιατρικών συστημάτων. Η ποιότητα και η αποτελεσματικότητα των παροχών πρέπει να ανταποκρίνονται στη γενικώς αποδεκτή κατάσταση των ιατρικών γνώσεων και να λαμβάνουν υπόψη την πρόοδο της ιατρικής.

2. Οι ασφαλισμένοι λαμβάνουν τις παροχές είτε σε είδος είτε σε υπηρεσίες, υπό την επιφύλαξη των εξαιρέσεων που προβλέπονται στο παρόν βιβλίο V ή στο βιβλίο IX. Κατόπιν αιτήσεως, οι παροχές μπορούν επίσης να παρασχεθούν υπό τη μορφή συμμετοχής σε “πολυκλαδικό Προσωπικό Προϋπολογισμό”· οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφοι 2 έως 4, του βιβλίου IX σε συνδυασμό με τις διατάξεις του κανονισμού περί του προϋπολογισμού, καθώς και του άρθρου 159 του βιβλίου IX, έχουν εφαρμογή. Η εκπλήρωση των παροχών σε είδος και των παροχών υπηρεσιών αποτελεί το αντικείμενο συμβάσεων τις οποίες συνάπτουν τα ταμεία ασφαλίσεως υγείας με τους παρόχους υπηρεσιών βάσει των διατάξεων του κεφαλαίου IV.»

10 Κατά το άρθρο 130a, παράγραφος 1, του SGB V:

«Τα φαρμακεία παρέχουν στα δημόσια ταμεία ασφαλίσεως υγείας, για τα φαρμακευτικά προϊόντα τα οποία τα εν λόγω ταμεία παρέχουν με δαπάνη τους στους ασφαλισμένους τους από 1ης Ιανουαρίου 2003, έκπτωση 6 % στην προ ΦΠΑ τιμή πωλήσεως που εφαρμόζει η φαρμακευτική εταιρία. Οι φαρμακευτικές εταιρίες υποχρεούνται να καταβάλλουν στα φαρμακεία το ποσό της εν λόγω εκπτώσεως. Στον βαθμό που μεσολαβούν χονδρέμποροι σύμφωνα με την παράγραφο 5, οι φαρμακευτικές εταιρίες υποχρεούνται να καταβάλλουν την έκπτωση στους χονδρέμπορους. Η έκπτωση πρέπει να καταβάλλεται στα φαρμακεία και στους χονδρέμπορους εντός δέκα ημερών από την επομένη της υποβολής της αιτήσεως. […]»

11 Όσον αφορά τους ασφαλισμένους σε ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, το άρθρο 192 του Versicherungsvertragsgesetz (νόμου περί ασφαλιστικής συμβάσεως), όπως ίσχυε στις 23 Νοεμβρίου 2007 (*BGBl.* 2007 I, σ. 2631), με τίτλο «Παροχές συμβατικής φύσεως του ασφαλιστή», προβλέπει τα εξής:

«(1) Στην ασφάλιση των δαπανών ασθενείας, ο ασφαλιστής υποχρεούται, εντός των συμφωνηθέντων ορίων, να επιστρέψει τις δαπάνες ιατρικής περίθαλψης που ήταν αναγκαία λόγω της ασθένειας ή κατόπιν ατυχήματος και όλων των άλλων παροχών που συμφωνήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που σχετίζονται με την εγκυμοσύνη και τον τοκετό, καθώς και των δαπανών για προληπτικούς προσυμπτωματικούς ιατρικούς ελέγχους βάσει προγραμμάτων που εφαρμόζονται εκ του νόμου.

[…]»

12 Όσον αφορά τα πρόσωπα που δικαιούνται επιστροφή των ιατρικών δαπανών τους βάσει του δικαίου περί δημοσίων υπαλλήλων, το άρθρο 80 του Bundesbeamtengesetz (γερμανικού νόμου περί ομοσπονδιακών υπαλλήλων), όπως ίσχυε στις 14 Νοεμβρίου 2011 (*BGBl.* 2011 I, σ. 2219), με τίτλο «Παροχές σε περίπτωση ασθενείας, ιατρικής περιθάλψεως και γεννήσεως», ορίζει τα εξής:

«(1) Δικαιούχοι των παροχών

1. οι υπάλληλοι που δικαιούνται μισθό ή έχουν λάβει γονική άδεια,

[…]

(2) Επιλέξιμες είναι, κατ' αρχήν, μόνον οι αναγκαίες και εύλογες από οικονομικής απόψεως δαπάνες

1. σε περίπτωση ασθενείας και ιατρικής περιθάλψεως

[…]

(3) Οι παροχές χορηγούνται υπό τη μορφή επιστροφής του 50 % τουλάχιστον των επιλέξιμων δαπανών.

[…]»

13 Κατά το άρθρο 1 του Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (νόμου περί εκπτώσεων για φαρμακευτικά προϊόντα), όπως ίσχυε στις 22 Δεκεμβρίου 2010 (*BGBl.* 2010 I, σ. 2262):

«Οι φαρμακευτικές εταιρίες υποχρεούνται να παρέχουν έκπτωση στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας και στους [οργανισμούς που αναλαμβάνουν τις δαπάνες αυτές βάσει της νομοθεσίας περί δημοσίων υπαλλήλων], όταν αυτά επιστρέφουν στους ασφαλισμένους βάσει ιδιωτικής ασφάλισης τη

δαπάνη τους για συνταγογραφούμενα φάρμακα, είτε εν μέρει είτε εξ ολοκλήρου, αναλόγως του ποσοστού της επιστροφής, κατά το ίδιο ποσοστό με εκείνο που προβλέπεται στο άρθρο 130a, παράγραφοι 1, 1a, 2, 3, 3a και 3b του SGB V. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

14 Η Boehringer Ingelheim Pharma παρασκευάζει φαρμακευτικά προϊόντα και τα διαθέτει, στο πλαίσιο φορολογητέων παραδόσεων, σε φαρμακεία μέσω χονδρεμπόρων.

15 Όσον αφορά το (δημόσιο) σύστημα υποχρεωτικής ασφαλίσεως υγείας, τα φαρμακεία παραδίδουν τα φαρμακευτικά προϊόντα στους ασφαλισμένους βάσει συμβάσεως-πλαισίου που έχουν συνάψει με την εθνική ομοσπονδία δημοσίων ταμείων ασφαλίσεως υγείας. Τα φαρμακευτικά προϊόντα παραδίδονται στα ταμεία ασφαλίσεως υγείας, τα οποία τα διαθέτουν στους ασφαλισμένους τους. Τα φαρμακεία παρέχουν στα ταμεία ασφαλίσεως υγείας έκπτωση επί της τιμής των φαρμακευτικών προϊόντων. Η Boehringer Ingelheim Pharma, ως φαρμακευτική εταιρία, υποχρεούται να καταβάλλει την έκπτωση αυτή στα φαρμακεία ή στους χονδρεμπόρους, εφόσον μετέχουν στη διαδικασία. Για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ, η φορολογική αρχή θεωρεί την έκπτωση ως μείωση της αντιπαροχής.

16 Όσον αφορά, αντιθέτως, τα φαρμακευτικά προϊόντα που προορίζονται για ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, τα φαρμακεία διαθέτουν τα φαρμακευτικά προϊόντα στα πρόσωπα αυτά βάσει ατομικών συμβάσεων. Τα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας δεν αγοράζουν τα φαρμακευτικά προϊόντα, αλλά απλώς καταβάλλουν στους ασφαλισμένους τους, όταν το ζητήσουν, τη δαπάνη στην οποία αυτοί υποβάλλονται. Στην περίπτωση αυτή, η Boehringer Ingelheim Pharma υποχρεούται να παρέχει στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας έκπτωση επί της τιμής του φαρμακευτικού προϊόντος. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει την έκπτωση αυτή ως μείωση της αντιπαροχής για τους σκοπούς επιβολής του ΦΠΑ.

17 Το 2012, η Boehringer Ingelheim Pharma υπέβαλε ετήσια δήλωση ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2011, παραθέτοντας, μεταξύ άλλων, τις φορολογητέες πράξεις και τις σχετικές βάσεις επιβολής του φόρου.

18 Με τη δήλωση αυτή, η Boehringer Ingelheim Pharma διόρθωσε, για τις πράξεις που αφορούσαν φαρμακευτικά προϊόντα που αγοράστηκαν από ασφαλισμένους σε ιδιωτικά ασφαλιστικά ταμεία υγείας, τη βάση επιβολής του φόρου αφαιρώντας τις επιστροφές που έπρεπε να καταβάλει η ίδια.

19 Η φορολογική αρχή θεώρησε ότι δεν δικαιολογείται μείωση της βάσης επιβολής του φόρου της Boehringer Ingelheim Pharma όσον αφορά τις επιστροφές στα ιδιωτικά ασφαλιστικά ταμεία. Καθόρισε, ως εκ τούτου, τον ΦΠΑ στο ποσό που οφειλόταν σύμφωνα με την προ της μειώσεως βάση επιβολής του φόρου.

20 Η Boehringer Ingelheim Pharma άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, ενώπιον του Finanzgericht Rheinland-Pfalz (φορολογικού δικαστηρίου της Ρηνανίας-Παλατινάτου, Γερμανία), όσον αφορά τις επιστροφές στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως.

21 Υποστήριξε ότι το υποχρεωτικό ή το ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας βρισκόταν στο τέλος μιας αλυσίδας συναλλαγών, οπότε η βάση επιβολής του φόρου έπρεπε να μειωθεί και στις δύο περιπτώσεις. Κατ' αυτήν, δεν ασκεί επιρροή το αν πρόκειται για παρασχεθείσες επιστροφές ή μειώσεις τιμής, δεδομένου ότι αμφότερες έπρεπε να έχουν την ίδια μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ.

22 Το Finanzgericht Rheinland-Pfalz (φορολογικό δικαστήριο της Ρηνανίας-Παλατινάτου) δέχθηκε την προσφυγή της Boehringer Ingelheim Pharma, αποφαινόμενο ότι δεν έπρεπε να γίνει η διάκριση στην οποία προέβη η φορολογική αρχή μεταξύ των μειώσεων τιμής που χορηγήθηκαν στα υποχρεωτικά

ταμεία ασφαλίσεως υγείας για τα φαρμακευτικά προϊόντα που αγοράστηκαν και των επιστροφών που πραγματοποιήθηκαν κατά την αγορά των εν λόγω προϊόντων στο πλαίσιο του συστήματος ιδιωτικής ασφαλίσεως υγείας.

23 Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής του Finanzgericht Rheinland-Pfalz (φορολογικού δικαστηρίου της Ρηνανίας-Παλατινάτου) ενώπιον του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία).

24 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι όταν ένας κατασκευαστής προϊόντος ο οποίος, μολονότι δεν συνδέεται συμβατικώς με τον τελικό καταναλωτή, αλλά αποτελεί τον πρώτο κρίκο μιας αλυσίδας συναλλαγών που καταλήγει στον τελικό καταναλωτή, του χορηγεί έκπτωση, η βάση επιβολής του φόρου για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ πρέπει, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, να μειώνεται αναλόγως της σχετικής εκπτώσεως (βλ. υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψεις 28 και 31, καθώς και της 16ης Ιανουαρίου 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, σκέψη 29).

25 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το Δικαστήριο απέρριψε, ωστόσο, τη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου σε περίπτωση κατά την οποία πρακτορείο ταξιδίων, ενεργώντας ως μεσάζων, χορήγησε στον τελικό καταναλωτή, με δική του πρωτοβουλία και με δική του επιβάρυνση, έκπτωση όσον αφορά την κύρια παροχή για την οποία υπεύθυνος ήταν ο διοργανωτής περιηγήσεων (απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, σκέψη 33). Το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην απόφαση εκείνη ήταν ότι το πρακτορείο ταξιδίων δεν αποτελούσε μέρος της αλυσίδας παροχών που αρχίζει από τον διοργανωτή περιηγήσεων και καταλήγει στον τελικό καταναλωτή.

26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, η νομολογία του Δικαστηρίου πρέπει να εκληφθεί υπό την έννοια ότι οι εκπτώσεις στην τιμή που χορηγεί ο επιχειρηματίας σε τρίτον με τον οποίο δεν συνδέεται συμβατικώς μειώνουν τη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ που οφείλεται επί της παροχής του επιχειρηματία αυτού μόνον όταν ο επιχειρηματίας και ο τρίτος δικαιούχος της εκπτώσεως συνδέονται με μια αλυσίδα συναλλαγών. Εν προκειμένω, οι εκπτώσεις υπέρ των ιδιωτικών ταμείων ασφαλίσεως υγείας δεν μειώνουν τη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ που οφείλεται για τις παραδόσεις που πραγματοποίησε η Boehringer Ingelheim Pharma, δεδομένου ότι τα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας που δικαιούνται την έκπτωση δεν αποτελούν μέρος της αλυσίδας παροχών που αρχίζει από την εν λόγω επιχείρηση και καταλήγει στον τελικό καταναλωτή.

27 Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το να μη μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση των εκπτώσεων που χορηγούνται σε ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, αντίθετα από ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση των εκπτώσεων που χορηγούνται στον τομέα της υποχρεωτικής ασφαλίσεως υγείας, μολονότι η επιβάρυνση της φαρμακευτικής επιχείρησης είναι η ίδια και για τις δύο εκπτώσεις, δεν συνάδει με τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως του άρθρου 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πρόκειται για παρεμφερείς καταστάσεις και το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επομένως, πώς δικαιολογείται αντικειμενικώς η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση.

28 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει επίσης ότι, ενώ η παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας μπορεί να νοηθεί μόνο μεταξύ ανταγωνιστών επιχειρηματιών, η παραβίαση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως μπορεί να χαρακτηρίζεται, στον φορολογικό τομέα, από άλλα είδη διακρίσεων που θίγουν επιχειρηματίες οι οποίοι δεν είναι κατ' ανάγκην ανταγωνιστές, αλλά βρίσκονται πάντως σε παρεμφερή από άλλες απόψεις κατάσταση (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, σκέψη 49, καθώς και της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 17). Εντεύθεν συνάγεται ότι, στον φορολογικό τομέα, η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως δεν συμπίπτει με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 25ης Απριλίου 2013, Επιτροπή κατά Σουηδίας, C-480/10, EU:C:2013:263, σκέψη 18).

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψεις 28 και 31) και λαμβανομένης υπόψη της αρχής του δικαίου της Ένωσης περί ίσης μεταχειρίσεως, έχει φαρμακευτική επιχείρηση, η οποία δραστηριοποιείται στη διάθεση φαρμάκων, δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 90 της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον:

– διαθέτει τα φάρμακα αυτά σε φαρμακεία μέσω χονδρεμπόρων,

– τα φαρμακεία διαθέτουν τα φάρμακα, με πράξεις υποκείμενες στον φόρο, σε ασφαλισμένους σε προγράμματα ιδιωτικής ασφαλίσεως υγείας,

– ο ασφαλιστής που έχει αναλάβει την ασφαλιστική κάλυψη των δαπανών ασθενείας (ήτοι η επιχείρηση ιδιωτικής ασφαλίσεως υγείας) καταβάλλει στους ασφαλισμένους του τις δαπάνες για την προμήθεια των φαρμάκων, και

– η φαρμακευτική επιχείρηση υποχρεούται εκ του νόμου να χορηγεί “έκπτωση” στην επιχείρηση ιδιωτικής ασφαλίσεως υγείας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

30 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ’ ουσίαν εάν, υπό το πρίσμα των αρχών που συνήγαγε το Δικαστήριο στην απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψεις 28 και 31), όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η έκπτωση που παρέχεται βάσει εθνικού νόμου από φαρμακευτική επιχείρηση σε ιδιωτικό ασφαλιστικό ταμείο συνεπάγεται, κατά την έννοια του άρθρου αυτού, μείωση της βάσης επιβολής του φόρου υπέρ της εν λόγω φαρμακευτικής επιχειρήσεως, όταν πραγματοποιούνται παραδόσεις φαρμακευτικών προϊόντων μέσω χονδρεμπόρων σε φαρμακεία τα οποία πραγματοποιούν τις εν λόγω παραδόσεις σε ασφαλισμένους σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας το οποίο επιστρέφει στους ασφαλισμένους του την τιμή της αγοράς των φαρμακευτικών προϊόντων.

31 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει, πρώτον, να υπομνησθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.

32 Ακολούθως, πρέπει να υπενθυμιστεί επίσης ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής, επερχομένης μετά την πραγματοποίηση της πράξεως, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, οσάκις, κατόπιν μιας πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Τέλος, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μία από τις βασικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το σύστημα του ΦΠΑ είναι η αρχή της ουδετερότητας, υπό την έννοια ότι σε παρόμοια προϊόντα, εντός κάθε χώρας, επιβάλλεται η ίδια φορολογική επιβάρυνση, ανεξαρτήτως του μήκους του κυκλώματος παραγωγής και διανομής (απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 20).

34 Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η φαρμακευτική επιχείρηση υποχρεούται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να παρέχει εκπτώσεις στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, όταν αυτά επιστρέφουν στους ασφαλισμένους τη δαπάνη στην οποία υποβλήθηκαν για συνταγογραφούμενα φάρμακα, είτε εν μέρει είτε εξ ολοκλήρου, αναλόγως του ποσοστού επιστροφής, κατά το ίδιο ποσοστό με εκείνο που προβλέπεται για τα ταμεία του συστήματος υποχρεωτικής ασφαλίσεως υγείας. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει την έκπτωση αυτή ως μείωση της βάσης επιβολής του φόρου.

35 Επομένως, λόγω της νομοθεσίας αυτής, η Boehringer Ingelheim Pharma είχε στη διάθεσή της ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή πωλήσεως των προϊόντων αυτών στα φαρμακεία μειωμένο κατά την εν λόγω έκπτωση. Συνεπώς, δεν συμβιβάζεται προς την οδηγία ΦΠΑ το να είναι η βάση επιβολής του φόρου επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ που οφείλει η φαρμακευτική επιχείρηση, ως υποκείμενη στον φόρο, ανώτερη του ποσού το οποίο αυτή εν τέλει εισέπραξε. Αν όντως ίσχυε αυτό, δεν θα τηρούνταν η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έναντι των υποκειμένων στον φόρο, στους οποίους περιλαμβάνεται η φαρμακευτική επιχείρηση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 28).

36 Κατά συνέπεια, η βάση επιβολής του φόρου που ισχύει για την Boehringer Ingelheim Pharma ως υποκείμενης στον φόρο πρέπει να συνίσταται στο ποσό που αντιστοιχεί στην τιμή στην οποία πώλησε τα φαρμακευτικά προϊόντα στα φαρμακεία, μειωμένη κατά την αξία της εκπτώσεως που παρείχε στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας όταν τα εν λόγω ταμεία επέστρεψαν στους ασφαλισμένους τους τη δαπάνη στην οποία υποβλήθηκαν για την αγορά των εν λόγω προϊόντων.

37 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στη σκέψη 31 της αποφάσεως της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ, αναφέρεται στη συνήθη περίπτωση των συμβατικών σχέσεων, οι οποίες συνάπτονται άμεσα μεταξύ δύο συμβαλλομένων και οι οποίες υφίστανται κατόπιν τροποποίηση.

38 Ωστόσο, επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση, πρώτον, ότι, στην ίδια σκέψη 31 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η διάταξη αυτή συνιστά την έκφραση της αρχής της ουδετερότητας και, επομένως, η εφαρμογή της δεν μπορεί να υπονομεύσει την υλοποίηση της εν λόγω αρχής (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 31).

39 Δεύτερον, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν προϋποθέτει, για να μπορεί να εφαρμοστεί η διάταξη αυτή, μεταγενέστερη τροποποίηση των συμβατικών σχέσεων. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή υποχρεώνει, κατ' αρχήν, τα κράτη μέλη να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου, οσάκις, κατόπιν μιας πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της. Περαιτέρω, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), θέλησε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ. Αντιθέτως, από τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή προκύπτει

ότι δεν είχε γίνει καμία τροποποίηση των συμβατικών σχέσεων. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 11, Γ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας είχε εφαρμογή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 29ης Μαΐου 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, σκέψη 33).

40 Εξάλλου, το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, ο άμεσος δικαιούχος των παραδόσεων των επίμαχων φαρμάκων δεν είναι το ιδιωτικό ασφαλιστικό ταμείο που προβαίνει σε επιστροφή στους ασφαλισμένους, αλλά οι ίδιοι οι ασφαλισμένοι, δεν είναι ικανό να καταλύσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιηθείσας παραδόσεως αγαθών και της εισπραχθείσας αντιπαροχής (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 35).

41 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 44 και 45 των προτάσεών του, τα ποσά που καταβλήθηκαν τη στιγμή της αγοράς των φαρμακευτικών προϊόντων πρέπει να θεωρηθούν ως η αντιπαροχή που λαμβάνεται από τρίτο, κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν οι τρίτοι αυτοί, δηλαδή οι ασφαλισμένοι, ζήτησαν από τα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας την επιστροφή και τα εν λόγω ταμεία έλαβαν, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, την έκπτωση που έπρεπε να τους παράσχει η φαρμακευτική επιχείρηση. Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των επίμαχων στην κύρια δίκη πραγματικών περιστατικών, τα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας πρέπει να θεωρηθούν ως ο τελικός καταναλωτής της παραδόσεως που πραγματοποίησε φαρμακευτική επιχείρηση υποκείμενη σε ΦΠΑ, οπότε το ποσό που εισέπραξε η φορολογική αρχή δεν μπορεί να είναι υψηλότερο εκείνου που κατέβαλε ο τελικός καταναλωτής (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 24).

42 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι μέρος της αντιπαροχής δεν εισπράχθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο λόγω της εκπτώσεως που παρέσχε αυτός στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας, υπήρξε όντως μείωση της τιμής τη στιγμή της διενέργειας της πράξεως, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

43 Επιπλέον, όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη έκπτωση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έκπτωση αυτή καθορίζεται από τον νόμο και ότι παρέχεται υποχρεωτικά από τη φαρμακευτική επιχείρηση στα ιδιωτικά ταμεία ασφαλίσεως υγείας τα οποία επιστρέφουν στους ασφαλισμένους τους τη δαπάνη στην οποία υποβλήθηκαν για την αγορά φαρμακευτικών προϊόντων. Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, υπό τις συνθήκες αυτές, η φαρμακευτική επιχείρηση δεν μπορούσε να διαθέσει κατά το δοκούν το σύνολο της τιμής που εισέπραξε κατά την πώληση των προϊόντων της στα φαρμακεία ή στους χονδρέμπορους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Ιουλίου 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, σκέψη 31).

44 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, στη σκέψη 28 της αποφάσεως της 19ης Ιουλίου 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), όσον αφορά εκ του νόμου υποχρέωση σχετικά με διανεμόμενα κέρδη σε παιχνίδι μπίνγκο, ότι, στον βαθμό που το μέρος του αντιτίμου πωλήσεως των δελτίων που διανέμεται ως κέρδος στους παίκτες είναι εκ των προτέρων καθορισμένο από τον νόμο και υποχρεωτικό, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τμήμα της αντιπαροχής που λαμβάνει ο διοργανωτής του παιχνιδιού για την υπηρεσία που παρέσχε.

45 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 42 των προτάσεών του, μολονότι το Δικαστήριο επικέντρωσε, στην εν λόγω απόφαση, την ανάλυσή του στην ερμηνεία του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η ερμηνεία που παρέχεται στην ίδια απόφαση επί της εννοίας της «αντιπαροχής», που προβλέπεται στη διάταξη αυτή, μπορεί να εφαρμοστεί και στην έκφραση «σε περίπτωση […] μειώσεως της τιμής» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 90 της εν λόγω οδηγίας, στον βαθμό που τόσο η διάταξη αυτή όσο και το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής προσδιορίζουν τα συστατικά της βάσης επιβολής του φόρου.

46 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, υπό το πρίσμα των αρχών που συνήγαγε το Δικαστήριο με την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψεις 28 και 31), όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η έκπτωση που παρέχεται, βάσει εθνικού νόμου, από φαρμακευτική επιχείρηση σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας συνεπάγεται, κατά την έννοια του άρθρου αυτού, μείωση της βάσης επιβολής του φόρου υπέρ της φαρμακευτικής αυτής επιχειρήσεως, όταν οι παραδόσεις φαρμακευτικών προϊόντων πραγματοποιούνται μέσω χονδρεμπόρων σε φαρμακεία τα οποία πραγματοποιούν τις εν λόγω παραδόσεις σε ασφαλισμένους σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας, το οποίο επιστρέφει στους ασφαλισμένους του την τιμή της αγοράς των φαρμακευτικών προϊόντων.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

Με γνώμονα τις αρχές που συνήγαγε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψεις 28 και 31), όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, και λαμβανομένης υπόψη της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως κατά το δίκαιο της Ένωσης, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η έκπτωση που παρέχεται, βάσει εθνικού νόμου, από φαρμακευτική επιχείρηση σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας συνεπάγεται, κατά την έννοια του άρθρου αυτού, μείωση της βάσης επιβολής του φόρου υπέρ της φαρμακευτικής αυτής επιχειρήσεως, όταν οι παραδόσεις φαρμακευτικών προϊόντων πραγματοποιούνται μέσω χονδρεμπόρων σε φαρμακεία τα οποία πραγματοποιούν τις εν λόγω παραδόσεις σε ασφαλισμένους σε ιδιωτικό ταμείο ασφαλίσεως υγείας το οποίο επιστρέφει στους ασφαλισμένους του την τιμή της αγοράς των φαρμακευτικών προϊόντων.

(υπογραφές)