ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

20 december 2017 *

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 90, lid 1 – Prijsvermindering onder de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden – Verlaging van de maatstaf van heffing – Beginselen vastgelegd in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Kortingen toegekend aan particuliere zorgverzekeraars”

In zaak C-462/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 22 juni 2016, ingekomen bij het Hof op 17 augustus 2016, in de procedure

Finanzamt Bingen-Alzey

tegen

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, E. Levits, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, vertegenwoordigd door A. Funke, Steuerberater, en H.H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door D. Robertson als gemachtigde, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

* Procestaal: Duits.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 juli 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Bingen-Alzey (belastingdienst van Bringen-Alzey, Duitsland) (hierna: „belastingdienst") en Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (hierna: „Boehringer Ingelheim Pharma") over de bepaling van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die deze farmaceutische onderneming verschuldigd is voor belastingjaar 2011.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt:

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

4 Artikel 78 van deze richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

[...]"

5 Artikel 79 van diezelfde richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing worden de volgende elementen niet opgenomen:

a) prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;

b) prijskortingen en -rabatten die aan de afnemer worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

c) door een belastingplichtige van de afnemer als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen.

De belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van de in de eerste alinea punt c), bedoelde kosten verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende btw niet in aftrek brengen."

6 Artikel 90 van deze richtlijn luidt:

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

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken."

Duits recht

7 § 10, lid 1, van de Umsatzsteuergesetz (wet inzake de omzetbelasting), in de op 21 februari 2005 gepubliceerde versie (BGBl. 2005 I, blz. 386), bepaalt:

„De omzet wordt bij leveringen en andere diensten (§ 1, lid 1, punt 1, eerste zin) en bij intracommunautaire verwervingen (§ 1, lid 1, punt 5) berekend op basis van de tegenprestatie. De tegenprestatie bestaat uit al wat de ontvanger uitgeeft om de prestatie te verkrijgen, onder aftrek van de omzetbelasting. De tegenprestatie omvat ook wat een andere persoon dan de ontvanger aan de ondernemer betaalt voor de prestatie. [...]"

8 § 17, lid 1, van de Duitse wet inzake de omzetbelasting, met als opschrift „Wijziging van de maatstaf van heffing", bepaalt:

„Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien. [...]"

9 Met betrekking tot de ziektekostenverzekering door de wettelijke zorgverzekeraars bepaalt § 2 van het Fünfte Buch Sozialgesetzbuch (wetboek sociale zekerheid, vijfde boek), in de versie van 22 december 2010 (BGBl. 2010 I, blz. 2309; hierna: „SGB V"):

„1. De zorgverzekeraars stellen hun verzekerden de in hoofdstuk III bedoelde prestaties ter beschikking, met eerbiediging van het beginsel van behoorlijk bestuur (§ 12), voor zover deze prestaties niet onder de eigen verantwoordelijkheid van de verzekerden vallen. De behandelingsmethodes, geneesmiddelen en bijzondere medicinale oplossingen zijn niet uitgesloten. De kwaliteit en doeltreffendheid van de prestaties moeten beantwoorden aan de algemeen erkende stand van de medische kennis en rekening houden met de vooruitgang van de geneeskunde.

2. De verzekerden ontvangen de prestaties in de vorm van verstrekkingen of diensten, onder voorbehoud van de afwijkingen waarin is voorzien in dit boek V of in boek IX. Op verzoek kunnen de prestaties ook worden verstrekt in de vorm van een bijdrage in een ‚persoonlijk multitakkenbudget'; de gecombineerde bepalingen van § 17, leden 2 tot en met 4, van boek IX en van het reglement betreffende het budget alsmede van § 159 van boek IX zijn van toepassing. De verstrekkingen of diensten worden geregeld in overeenkomsten die de zorgverzekeraars sluiten met de zorgverstrekkers volgens de bepalingen van hoofdstuk IV."

10 § 130a, lid 1, SGB V luidt:

„Voor farmaceutische producten die op hun kosten worden verstrekt vanaf 1 januari 2003, ontvangen de zorgverzekeraars van de apotheken een korting van 6 % van de verkoopprijs exclusief btw van de farmaceutische ondernemingen. De farmaceutische ondernemingen zijn verplicht de apotheken voor deze korting te compenseren. Voor zover § 5 betrekking heeft op groothandelaars, zijn de

farmaceutische ondernemingen verplicht de groothandelaars voor deze korting te compenseren. De korting moet aan de apotheken en groothandelaars worden terugbetaald binnen tien dagen nadat de bestelling is geplaatst. [...]”

11 Met betrekking tot personen die bij een particuliere zorgverzekeraar zijn aangesloten, bepaalt § 192 van de Versicherungsvertragsgesetz (wet inzake de verzekeringsovereenkomst), in de versie van 23 november 2007 (BGBl. 2007 I, blz. 2631), met als opschrift „Contractuele prestaties van de verzekeraar”:

„(1) In de ziektekostenverzekering moet de verzekeraar, binnen de overeengekomen grenzen, de uitgaven voor een medische behandeling ten gevolge van een ziekte of ongeval en alle andere overeengekomen prestaties vergoeden, daaronder begrepen de uitgaven die verband houden met zwangerschap of bevalling, alsmede met preventieve medische consultaties met het oog op opsporing van ziekten krachtens de bij wet ingestelde programma's.

[...]”

12 Met betrekking tot personen die op vergoeding van hun ziektekosten gerechtigd zijn krachtens het ambtenarenrecht, bepaalt § 80 van de Bundesbeamtengesetz (wet inzake het federaal openbaar ambt), in de versie van 14 november 2011 (BGBl. 2011 I, blz. 2219):

„(1) Voor vergoeding komen in aanmerking

1. ambtenaren die loongerechtigd zijn of in ouderschapsverlof zijn,

[...]

(2) In beginsel komen enkel de noodzakelijke en economisch redelijke kosten voor vergoeding in aanmerking die zijn gemaakt

1. in geval van ziekte en voor verzorging

[...]

(3) vergoedingen worden toegekend als terugbetaling van ten minste 50 % van de uitgaven die voor vergoeding in aanmerking komen.

[...]”

13 § 1 van de Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (wet inzake kortingen op geneesmiddelen), in de versie van 22 december 2010 (BGBl. 2010 I, blz. 2262), bepaalt:

„Farmaceutische ondernemingen moeten aan particuliere zorgverzekeraars en [instanties die krachtens het ambtenarenrecht deze kosten voor hun rekening nemen] voor geneesmiddelen die uitsluitend op recept verkrijgbaar zijn, waarvoor deze zorgverzekeraars en instanties de prijs geheel of gedeeltelijk aan de verzekerden hebben terugbetaald, kortingen toekennen naargelang het terugbetalingspercentage, binnen dezelfde verhoudingen als is bepaald in § 130a, leden 1, 1a, 2, 3, 3a en 3b SGB V. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

14 Boehringer Ingelheim Pharma is een fabrikant van farmaceutische producten die als belastbare goederenleveringen via groothandelaars worden bezorgd aan apotheken.

15 In het kader van de wettelijke (publieke) zorgverzekering leveren de apotheken de farmaceutische producten aan patiënten die vallen onder een kaderovereenkomst met de koepelorganisatie van ziekenfondsen. De geneesmiddelen worden aan de ziekenfondsen geleverd en door hen aan hun verzekerden ter beschikking gesteld. De apotheken verlenen de ziekenfondsen korting op de prijs van de farmaceutische producten. Boehringer Ingelheim Pharma moet als farmaceutische onderneming de apotheken – of de eventueel ingeschakelde groothandelaren – compenseren voor deze korting. Voor de omzetbelasting wordt de korting door de belastingdienst beschouwd als een vermindering van de tegenprestatie.

16 Farmaceutische producten die bestemd zijn voor particulier zorgverzekerden, worden daarentegen door de apotheken bezorgd op grond van individuele overeenkomsten. De particuliere zorgverzekeraar koopt niet zelf de farmaceutische producten, maar vergoedt slechts de door zijn verzekerden gemaakte kosten wanneer zij daarom verzoeken. In dit geval moet Boehringer Ingelheim Pharma de zorgverzekeraar korting geven op de geneesmiddelenprijs. De belastingdienst erkent deze korting voor de omzetbelasting niet als een vermindering van de tegenprestatie.

17 In 2012 heeft Boehringer Ingelheim Pharma een jaarlijkse btw-aangifte voor belastingjaar 2011 ingediend, met vermelding van de belastbare handelingen en de daarop betrekking hebbende maatstaven van heffing.

18 In die aangifte heeft Boehringer Ingelheim Pharma de maatstaf van heffing van de handelingen betreffende de farmaceutische producten die zijn afgenomen door de verzekeraars van een particuliere zorgverzekering, gecorrigeerd door de vergoedingen die zij moet betalen, in mindering te brengen.

19 Volgens de belastingdienst was er geen rechtvaardiging om de maatstaf van heffing van Boehringer Ingelheim Pharma te verlagen wegens de vergoedingen die aan de particuliere zorgverzekeraars zijn toegekend. Bijgevolg heeft de belastingdienst de btw vastgesteld zoals die verschuldigd was volgens een niet-verlaagde maatstaf van heffing.

20 Boehringer Ingelheim Pharma heeft bij het Finanzgericht Rheinland-Pfalz (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland) beroep ingesteld tegen de beslissing van de belastingdienst betreffende de vergoedingen aan de particuliere zorgverzekeraars.

21 Zij heeft aangevoerd dat het wettelijke ziekenfonds of de particuliere zorgverzekeraar zich aan het einde van de keten van handelingen bevinden, zodat de maatstaf van heffing in beide gevallen moet worden verlaagd. Volgens haar heeft het geen belang of het gaat om vergoedingen dan wel kortingen die zijn toegekend, want zij moeten btw-rechtelijk op dezelfde manier worden behandeld.

22 Het Finanzgericht Rheinland-Pfalz heeft het beroep van Boehringer Ingelheim Pharma toegewezen op grond dat er geen reden was voor het door de belastingdienst gemaakte onderscheid tussen kortingen die aan de wettelijke ziekenfondsen worden toegekend voor de farmaceutische producten die zij afnemen, en de vergoedingen bij de aankoop van deze producten in het kader van de particuliere zorgverzekering.

23 De belastingdienst heeft bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) beroep in „Revision” tegen het vonnis van het Finanzgericht Rheinland-Pfalz ingesteld.

24 De verwijzende rechter herinnert eraan dat, wanneer een fabrikant van een product die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft maar de eerste schakel is in een keten van handelingen die bij de eindverbruiker eindigt, deze eindverbruiker een korting toekent, de maatstaf van heffing van de btw overeenkomstig de rechtspraak van het Hof moet worden verminderd met deze korting (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31, en 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punt 29).

25 Het Hof heeft – aldus deze rechter – echter bepaald dat de maatstaf van heffing niet dient te worden verlaagd wanneer een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon op eigen initiatief en op eigen kosten, aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator (arrest van 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punt 33). De reden die het Hof daarvoor in dat arrest aanvoert, is dat het reisbureau geen deel uitmaakt van de keten van handelingen die begint bij de touroperator en eindigt bij de eindverbruiker.

26 Volgens de verwijzende rechter moet de rechtspraak van het Hof aldus worden opgevat dat de maatstaf van heffing van de btw over een door een onderneming verrichte levering of dienst alleen wordt verminderd met de korting die de onderneming aan een derde verleent met wie zij geen rechtstreekse contractuele relatie heeft, wanneer er sprake is van een keten van handelingen tussen die onderneming en de derde aan wie de korting wordt verleend. In casu zouden de kortingen ten gunste van particuliere zorgverzekeraars dus niet in mindering komen op de maatstaf van heffing van de btw over de goederenleveringen die Boehringer Ingelheim Pharma heeft verricht, aangezien de particuliere zorgverzekeraars die de kortingen genieten, geen deel uitmaken van de keten van handelingen die begint bij deze onderneming en eindigt bij de eindverbruiker.

27 De verwijzende rechter is echter van oordeel dat het in strijd is met het algemene gelijkheidsbeginsel van artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie wanneer, anders dan voor kortingen in het kader van de wettelijke zorgverzekering, kortingen ten gunste van particuliere zorgverzekeraars niet in mindering komen op de maatstaf van heffing, hoewel beide soorten kortingen evengoed een last vormen voor de farmaceutische onderneming. Het gaat om vergelijkbare situaties en de verwijzende rechter vraagt dus welke objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat voor deze ongelijke behandeling.

28 Hij herinnert er voorts aan dat terwijl van schending van het beginsel van fiscale neutraliteit slechts sprake kan zijn tussen concurrerende handelaars, schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden (arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49, en 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 17). Daaruit volgt dat het gelijkheidsbeginsel in belastingzaken niet samenvalt met het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 25 april 2013, Commissie/Zweden, C-480/10, EU:C:2013:263, punt 18).

29 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Heeft een farmaceutische onderneming die geneesmiddelen levert, gelet op de rechtspraak van het Hof (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31) en op het Unierechtelijke beginsel van gelijkheid van behandeling, recht op verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 90 van de btw-richtlijn wanneer

– de onderneming deze geneesmiddelen via groothandelaars aan apotheken levert,

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

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

– de farmaceutische onderneming op grond van een wettelijke regeling verplicht is de particuliere zorgverzekeraar een ‚korting' te verlenen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

30 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, gelet op de beginselen die het Hof heeft vastgelegd in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31), betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw, en gelet op het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een korting die een farmaceutische onderneming krachtens een nationale wet toekent aan een particuliere zorgverzekeraar, overeenkomstig dat artikel leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van deze farmaceutische onderneming, wanneer farmaceutische producten via een groothandelaar worden geleverd aan apotheken die deze producten bezorgen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering die haar verzekerden vergoedt voor de aankoopprijs van de farmaceutische producten.

31 Om die vraag te beantwoorden, zij allereerst eraan herinnerd dat volgens artikel 73 van de btw-richtlijn de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles omvat wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.

32 Vervolgens dient tevens in herinnering te worden gebracht dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de nietigverklaring, de opzegging, de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten verplicht om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arrest van 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat een van de basisbeginselen van het btw-stelsel de neutraliteit is, in die zin dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk ligt, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 20).

34 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat een farmaceutische onderneming krachtens de nationale wet aan de particuliere zorgverzekeraars voor farmaceutische producten die uitsluitend op recept verkrijgbaar zijn en waarvoor deze verzekeraars de prijs geheel of gedeeltelijk aan de verzekerden hebben terugbetaald, een korting naargelang het terugbetalingspercentage moet toekennen binnen dezelfde verhoudingen als is bepaald voor de wettelijke zorgverzekeraars. De belastingdienst erkent deze korting niet als een verlaging van de maatstaf van heffing.

35 Boehringer Ingelheim Pharma kon op grond van deze nationale wet dus beschikken over een bedrag dat overeenkomt met de verkoopprijs van deze producten aan de apotheken verminderd met deze korting. Het zou derhalve niet stroken met de btw-richtlijn indien de grondslag voor de berekening van de door de farmaceutische onderneming als belastingplichtige verschuldigde btw hoger was dan het bedrag dat zij uiteindelijk ontvangt. In dat geval zou het beginsel van de neutraliteit van de btw ten opzichte van de belastingplichtigen, waartoe ook de farmaceutische onderneming behoort, niet worden geëerbiedigd (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 28).

36 Bijgevolg moet de maatstaf van heffing die voor Boehringer Ingelheim Pharma geldt als belastingplichtige, bestaan in het bedrag dat overeenkomt met de prijs waartegen zij de farmaceutische producten aan de apotheken heeft verkocht, verminderd met de korting die wordt toegekend aan de particuliere zorgverzekeraars wanneer zij hun verzekerden vergoeden voor de kosten voor aankoop van deze producten.

37 Weliswaar heeft het Hof in punt 31 van het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), geoordeeld dat artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), dat overeenstemt met artikel 90 van de btw-richtlijn, ziet op het gewone geval van een tussen twee partijen rechtstreeks aangegane contractuele relatie die later een wijziging ondergaat.

38 In dit verband dient echter in de eerste plaats te worden vastgesteld dat het Hof in datzelfde punt 31 van dat arrest heeft gepreciseerd dat deze bepaling de uitdrukking vormt van het neutraliteitsbeginsel en dat toepassing van deze bepaling bijgevolg geen afbreuk mag doen aan de eerbiediging van dat beginsel (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 31).

39 In de tweede plaats volgt uit de rechtspraak van het Hof dat volgens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de toepasselijkheid van deze bepaling niet afhangt van een latere wijziging van de contractuele relatie. Deze bepaling verplicht de lidstaten in beginsel immers ertoe de maatstaf van heffing te verlagen wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Bovendien wijst niets in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), erop dat het Hof de werkingssfeer van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat overeenkomt met artikel 90 van de btw-richtlijn, heeft willen beperken. Uit de aan de zaak Elida Gibbs ten grondslag liggende feiten blijkt integendeel dat de contractuele relatie niet was gewijzigd. Niettemin heeft het Hof geoordeeld dat artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn van toepassing was (zie in die zin arrest van 29 mei 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punt 33).

40 Bovendien is het feit dat in het hoofdgeding de directe begunstigde van de betrokken geneesmiddelenleveringen niet de particuliere zorgverzekeraar is die de verzekerden vergoedt, maar de verzekerden zelf, niet van dien aard dat dit het directe verband tussen de verrichte goederenlevering en de ontvangen tegenprestatie verbreekt (zie naar analogie arrest van 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punt 35).

41 Zoals de advocaat-generaal in de punten 44 en 45 van zijn conclusie heeft opgemerkt, moeten betalingen bij de aankoop van farmaceutische producten immers worden beschouwd als een tegenprestatie die van de zijde van een derde wordt ontvangen in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn wanneer deze derden, te weten de verzekerden, de particuliere zorgverzekeraars om vergoeding hebben verzocht en deze zorgverzekeraars overeenkomstig de nationale wet de korting hebben verkregen die hun door de farmaceutische onderneming verschuldigd is. Gelet op de omstandigheden in het hoofdgeding moeten de particuliere zorgverzekeraars dus worden beschouwd als de eindverbruiker van een door een btw-plichtige farmaceutische onderneming verrichte goederenlevering, zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger kan zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag (zie in die zin arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punt 24).

42 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat er in het hoofdgeding, doordat de belastingplichtige een deel van de tegenprestatie niet ontvangt als gevolg van de korting die hij toekent aan de particuliere zorgverzekeraars, daadwerkelijk sprake is van een prijsvermindering nadat de handeling is verricht overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

43 Bovendien zij, wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde korting betreft, vastgesteld dat deze korting bij wet is vastgesteld en de farmaceutische onderneming verplicht is, deze korting toe te kennen aan particuliere zorgverzekeraars die hun verzekerden vergoeden voor de kosten die zij maken bij de aankoop van farmaceutische producten. Zoals in punt 35 van dit arrest is vastgesteld, kon de farmaceutische onderneming in deze omstandigheden niet vrij beschikken over de totale prijs die zij ontving bij de verkoop van haar producten aan apotheken of groothandelaars (zie in die zin arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punt 31).

44 Het Hof heeft in punt 28 van het arrest van 19 juli 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), betreffende een wettelijke verplichting inzake de in een bingospel uitgekeerde winst, geoordeeld dat aangezien het aan de spelers als prijzengeld uit te keren gedeelte van de verkoopprijs van de kaarten vooraf verplicht wordt bepaald, het niet kan worden beschouwd als een deel van de door de spelorganisator voor zijn dienst verkregen tegenprestatie.

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, heeft het Hof in dat arrest zijn analyse weliswaar toegespitst op de uitlegging van artikel 73 van de btw-richtlijn, maar de uitlegging die in datzelfde arrest wordt gegeven van het in die bepaling gebezigde begrip „tegenprestatie", kan toepassing vinden op de uitdrukking „in geval van prijsvermindering" in artikel 90 van deze richtlijn, aangezien zowel dit artikel als artikel 73 van deze richtlijn betrekking heeft op de elementen van de maatstaf van heffing.

46 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat gelet op de beginselen die het Hof heeft vastgelegd in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31), betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw, en gelet op het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel, artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een korting die een farmaceutische onderneming krachtens een nationale wet toekent aan een particuliere zorgverzekeraar, overeenkomstig dat artikel leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van deze farmaceutische onderneming, wanneer farmaceutische producten via een groothandelaar worden geleverd aan apotheken die deze producten bezorgen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering die haar verzekerden vergoedt voor de aankoopprijs van de farmaceutische producten.

Kosten

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Gelet op de beginselen die het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft vastgelegd in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31), betreffende de vaststelling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde, en gelet op het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel, moet artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat een korting die een farmaceutische onderneming krachtens een nationale wet toekent aan een particuliere zorgverzekeraar, overeenkomstig dat artikel leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van deze farmaceutische onderneming, wanneer farmaceutische producten via een groothandelaar worden geleverd aan apotheken die deze producten bezorgen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering die haar verzekerden vergoedt voor de aankoopprijs van de farmaceutische producten.

ondertekeningen