

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

6 oktober 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 90, lid 1 – Verlaging van de maatstaf van heffing in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht – Bijdragen die een farmaceutische onderneming aan de publieke zorgverzekeraar betaalt – Artikel 273 – Door de nationale regeling voor de uitoefening van het recht op die verlaging opgelegde administratieve formaliteiten – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-717/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Törvényszék (voorheen de Fővárosi Bíróság) (rechter voor de agglomeratie Boedapest, voorheen rechter in eerste aanleg Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 16 september 2019, ingekomen bij het Hof op 27 september 2019, in de procedure

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin, kamerpresident, P. G. Xuereb (rapporteur) en I. Ziemele, rechters,

advocaat generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, vertegenwoordigd door Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door Z. Fehér Miklós en G. Koós als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en L. Havas als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90, lid 1, en artikel 273 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 Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (hierna: „Boehringer Ingelheim”) en de Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting? en douanediens, Hongarije; hierna: „afdeling bezwaren”) betreffende de beslissing waarbij deze afdeling weigerde te erkennen dat Boehringer Ingelheim het recht had om de door haar aan de Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (beheersorgaan van de nationale zorgverzekering, Hongarije; hierna: „publieke zorgverzekeraar” of „NEAK”) betaalde bijdragen in mindering te brengen op haar maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

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 90 van deze richtlijn bepaalt:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke 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.”

5 Artikel 273 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Hongaars recht

6 § 65 van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.); hierna: „btw-wet”] bepaalt:

„Voor goederenleveringen en diensten omvat de maatstaf van heffing, tenzij deze wet anders bepaalt, de in geld uitgedrukte tegenprestatie die de rechthebbende verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of van een derde, met inbegrip van enigerlei subsidie die rechtstreeks met de prijs van de goederenlevering of dienst verband houdt.”

7 § 77 van deze wet bepaalt:

„1. In het geval van goederenleveringen, diensten of intracommunautaire verwervingen van goederen, is de wijziging of beëindiging van de overeenkomst, met inbegrip van het geval waarin de overeenkomst nietig of ongeldig is, een grond voor verlaging achteraf van de maatstaf van heffing ten belope van het bedrag van de vooruitbetaling of de tegenprestatie dat geheel of gedeeltelijk is of moet worden terugbetaald.

[...]

4. Indien de belastingplichtige na de goederenlevering of dienstverrichting overeenkomstig de in zijn handelsbeleid vastgestelde voorwaarden voor reclamedoelinden geld terugbetaalt aan een al dan niet belastingplichtige persoon die de goederen of diensten die recht geven op teruggaaf niet rechtstreeks van hem heeft verworven, kan de belastingplichtige die het geld heeft terugbetaald de maatstaf van heffing over de goederenleveringen of de diensten waarvoor de terugbetaling plaatsvindt (handeling die recht geeft op verlaging van de maatstaf van heffing) achteraf verlagen, mits:

- a) de levering van goederen of diensten rechtstreeks is verricht aan de rechthebbende op teruggaaf (handeling die recht geeft op teruggaaf) een in het binnenland verrichte belastbare handeling is, en
- b) het bedrag van de terugbetaling lager is dan het bedrag dat wordt verkregen door het aantal transacties dat recht geeft op teruggaaf te vermenigvuldigen met de laagste eenheidsprijs, vermeerderd met belasting, van de in het kader van het betrokken verkoopbevorderende programma verrichte goederenleveringen of dienstverrichtingen die recht geven op verlaging van de maatstaf van heffing.

5. Voor de toepassing van lid 4 wordt het terugbetaalde bedrag geacht het bedrag van de belasting te omvatten.”

8 § 78, leden 3 en 4, van deze wet luidt als volgt:

„3. Voor de toepassing van § 77, lid 4, geldt als voorwaarde dat de belastingplichtige die het geld terugbetaalt, beschikt over:

- a) een kopie van de factuur, gesteld op naam van degene die recht heeft op teruggaaf, waaruit blijkt dat de handeling die recht geeft op teruggaaf is verricht en die duidelijk aangeeft dat de betrokken handeling een belastbare handeling is die in het binnenland is verricht, en
- b) een bewijs van overmaking of contante betaling van het bedrag, waaruit duidelijk blijkt dat de belastingplichtige die het geld terugbetaalt, het in zijn handelsbeleid vastgestelde bedrag aan de rechthebbende heeft terugbetaald.

4. Het in lid 3, onder b), bedoelde bewijs bevat de volgende gegevens:

a) de naam, het adres en, indien het een belastingplichtige betreft, het btw-nummer van degene die recht heeft op terugbetaling,

b) informatie over het recht op aftrek in verband met de betrokken handeling, gebaseerd op de verklaring van degene die recht heeft op terugbetaling.”

9 § 195 van de adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht) bepaalt:

„Indien de belastingplichtige een aanvullende aangifte heeft ingediend waarin hij uitsluitend stelt dat het wettelijke voorschrift tot vaststelling van de belastingverplichting in strijd is met de Hongaarse grondwet of met een algemene, rechtstreeks toepasselijke rechtshandeling van Unierecht, of dat de gemeentelijke regelgeving in strijd is met een andere wettelijke bepaling, beslist de belastingautoriteit over de aanvullende aangifte binnen 15 dagen na de indiening daarvan, zonder enige controle te verrichten, mits de beslissing van het Alkotmánybíróság (grondwettelijk hof, Hongarije), de Kúria (hoogste rechter, Hongarije) of het Hof van Justitie van de Europese Unie over die kwestie op het tijdstip van de indiening van de aanvullende aangifte nog niet is gepubliceerd, of de aanvullende aangifte niet in overeenstemming is met de inhoud van de gepubliceerde beslissing.”

10 § 17, lid 4, van de biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (wet nr. XCVIII van 2006 betreffende algemene regels inzake de veilige en efficiënte levering van geneesmiddelen en medische hulpmiddelen en inzake de handel in geneesmiddelen; hierna: „Gyftv”) bepaalt:

„Elke reclame voor geneesmiddelen en preparaten die door apothekers uitsluitend op recept worden verstrekt of door de sociale zekerheid zijn toegelaten tot de lijst van gesubsidieerde producten, alsmede voor medische hulpmiddelen die door de sociale zekerheid op doktersvoorschrift worden vergoed, is verboden.”

11 § 26, leden 2, 5 en 6, Gyftv bepaalt:

„2. Om het begrotingskader te respecteren, kan de [publieke] zorgverzekeraar overeenkomstig lid 5 prijs-volumeovereenkomsten sluiten voor reeds of sinds kort gesubsidieerde geneesmiddelen, of voor bepaalde categorieën of indicaties van deze geneesmiddelen, alsmede voor geneesmiddelen die om billijkheidsredenen worden gesubsidieerd.

[...]

5. De in de prijs-volumeovereenkomsten vastgelegde betalingsverplichting kan worden vastgesteld:

a) naar rato van de subsidie van de prijs die is betaald per met subsidie verkochte eenheid,

b) op basis van het verschil tussen de totale subsidie die voor een of meer producten is betaald gedurende de looptijd van de overeenkomst en het in de overeenkomst vastgestelde maximumbedrag,

[...]

e) overeenkomstig het verschil tussen de daadwerkelijk voorgeschreven dosering en de in de overeenkomst volgens een kosten-batenverhouding vastgelegde referentiedosis, in overeenstemming met de productkenmerken van het betrokken geneesmiddel.

6. In geval van een preparaat kunnen de bepalingen van lid 5 cumulatief worden toegepast.”

12 § 28, lid 1, Gyftv luidt als volgt:

„Voor de financiering van geneesmiddelen waarvan is aanvaard dat zij door de sociale zekerheid worden gefinancierd, kan de [publieke zorgverzekeraar] de volgende subsidiemethoden gebruiken:

[...]

c) prijs-volumeovereenkomsten;

[...]”

13 § 30/A van de kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (wet nr. LXXXII van 1997 inzake prestaties uit hoofde van de verplichte zorgverzekering) bepaalde:

„De [publieke] zorgverzekeraar kan overeenkomsten sluiten met de in § 36, lid 1, [Gyftv] bedoelde houders van vergunningen voor het in de handel brengen van geneesmiddelen, alsmede met leveranciers van medische hulpmiddelen en met zorgverleners, over de prijs, de kwantiteit en de kwaliteit van de met prijssubsidie geleverde goederen en diensten, alsmede over andere kwesties die partijen van belang achten.”

14 § 11, lid 1, van de törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [ministerieel besluit nr. 32/2004 (IV. 26.) van de minister van Gezondheidszorg, Sociale en Gezinszaken betreffende de criteria voor de toelating van geregistreerde geneesmiddelen en medische preparaten voor specifieke behoeften tot de lijst van door het socialezekerheidsstelsel gesubsidieerde producten alsmede betreffende de wijzigingen in de toelating of de subsidiëring] luidt als volgt:

„In het geval van prijs-volumeovereenkomsten als bedoeld in § 26 Gyftv wordt het bedrag van de subsidie vastgesteld, met inachtneming van het voorstel van een medische beroepsvereniging, naargelang van het aantal patiënten dat, rekening houdend met de prevalentie en de incidentie van de ziekte, zou kunnen worden behandeld.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Boehringer Ingelheim is de Hongaarse dochter van een farmaceutische onderneming. Haar hoofdactiviteit bestaat in de verkoop van gesubsidieerde geneesmiddelen aan groothandelaars, die deze verkopen aan de apotheken die ze vervolgens aan de patiënten verstrekken.

16 In Hongarije vindt de detailverkoop van geneesmiddelen, behalve in ziekenhuizen, plaats via apotheken. Apotheken bevoorraden zich bij groothandelaars en de groothandelaars op hun beurt bij distributeurs van farmaceutische producten, zoals Boehringer Ingelheim.

17 De geneesmiddelen kunnen worden gesubsidieerd door de NEAK, dat dan een systeem van „subsidiëring van de aankoopprijs” toepast. Krachtens dit systeem verleent de NEAK een subsidie voor de aankoopprijs van op recept verkochte geneesmiddelen die door de sociale

zekerheid in het kader van ambulante behandelingen worden vergoed. De betaling van de prijs van het gesubsidieerde geneesmiddel wordt dan tussen de NEAK en de patiënt verdeeld. De patiënt betaalt aan de apotheek een bedrag, de zogenoemde „eigen bijdrage”, die overeenkomt met het verschil tussen de prijs van het geneesmiddel en het bedrag van de door de NEAK betaalde subsidie. De NEAK vergoedt het bedrag van de subsidie achteraf aan de apotheek. De door apotheken verkregen prijs voor de geneesmiddelen, die de maatstaf van heffing voor de btw vormt, bestaat dus uit twee bestanddelen: ten eerste de subsidie van de NEAK en ten tweede de door de patiënt betaalde „eigen bijdrage”. De apotheek betaalt dus btw over zowel het door de patiënt als het door de NEAK betaalde bedrag.

18 De NEAK beslist of een geneesmiddel op de lijst van gesubsidieerde geneesmiddelen moet worden opgenomen na een onderzoek waarbij verschillende aspecten in aanmerking worden genomen, zoals het gezondheidsbeleid, de farmaceutische aspecten en de kosten-batenverhouding, en stelt vervolgens het bedrag van de subsidie vast op basis van de prijs die wordt vastgesteld door de distributeur, te weten Boehringer Ingelheim in het hoofdgeding.

19 Opdat de geneesmiddelen die zij op de Hongaarse markt distribueert, gesubsidieerd blijven, heeft Boehringer Ingelheim met de NEAK „prijs-volumeovereenkomsten” gesloten voor de periode van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2017. Krachtens deze overeenkomsten verbond Boehringer Ingelheim zich ertoe, aan de NEAK over de hoeveelheid door haar in de handel gebrachte geneesmiddelen bijdragen te betalen van een in de overeenkomsten bepaald bedrag, geheven over de omzet uit de verkoop van deze geneesmiddelen. Meer bepaald werd het bedrag van de bijdragen vastgesteld als een percentage van het brutobedrag van de subsidie van de NEAK, op basis van het aantal verpakkingseenheden (dozen) dat tegen een gesubsidieerde prijs in de handel was gebracht (bijdragen volgens het systeem van het bedrag per doos), of in sommige overeenkomsten werd het percentage vastgesteld op 100 %, namelijk indien het subsidieplafond van de NEAK voor het betreffende product werd overschreden (bijdragen op basis van een plafond).

20 Het sluiten van deze overeenkomsten is geen wettelijke verplichting, maar geeft Boehringer Ingelheim de garantie dat de door haar verhandelde geneesmiddelen door de NEAK zullen worden gesubsidieerd. Deze overeenkomsten bieden de NEAK ook de mogelijkheid om te allen tijde de toegang tot gesubsidieerde nieuwe en moderne therapieën te blijven waarborgen, waarbij tegelijkertijd het behoud van het begrotingsevenwicht wordt gewaarborgd.

21 De NEAK heeft geen factuur opgesteld voor de door Boehringer Ingelheim betaalde bijdragen. Er bestaan echter een aantal documenten aan de hand waarvan achteraf kan worden nagegaan dat de betalingen die Boehringer Ingelheim aan de NEAK heeft gedaan, daadwerkelijk zijn verricht op basis van deze overeenkomsten.

22 Op 13 november 2018 heeft Boehringer Ingelheim overeenkomstig artikel 195 van wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht bij de Hongaarse belastingautoriteiten een rectificerende btw-aangifte ingediend voor de periode van 1 oktober 2013 tot en met 31 december 2017. Boehringer Ingelheim heeft het bedrag van de over die periode te betalen btw met 354 687 000 Hongaarse forint (HUF) (ongeveer 1 miljoen EUR) verminderd onder aanvoering van betalingen aan de NEAK op grond van de prijs-volumeovereenkomsten.

23 De Hongaarse belastingautoriteit in eerste aanleg heeft de rectificerende aangifte van Boehringer Ingelheim afgewezen en dus de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw geweigerd.

24 Boehringer Ingelheim heeft tegen deze beslissing administratief beroep ingesteld bij de afdeling bezwaren. Deze afdeling heeft de beslissing in eerste aanleg bevestigd.

25 De afdeling bezwaren was van oordeel dat de betalingen van Boehringer Ingelheim aan de NEAK niet voldeden aan de in § 77, lid 4, van de btw-wet gestelde voorwaarden voor verlaging van de maatstaf van heffing van de btw. Ten eerste kunnen volgens de afdeling bezwaren de betalingen van Boehringer Ingelheim namelijk niet worden beschouwd als een terugbetaling achteraf „voor reclaimedoeleinden”, aangezien § 17, lid 4, Gyftv reclame voor geneesmiddelen die zijn toegelaten tot de lijst van door de sociale zekerheid gesubsidieerde producten, verbiedt. Ten tweede heeft Boehringer Ingelheim deze betalingen niet „overeenkomstig de in [haar] handelsbeleid vastgestelde voorwaarden” gedaan, aangezien het bedrag van de krachtens de overeenkomsten verschuldigde bijdragen niet door de farmaceutische onderneming, maar, overeenkomstig een ministerieel besluit, door een college van beroepsbeoefenaren in de gezondheidszorg was vastgesteld.

26 De afdeling bezwaren heeft bovendien opgemerkt dat § 77 van de btw-wet geldt voor alle in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde gevallen van verlaging van de maatstaf van heffing, en dat geen schending van het Unierecht kan worden vastgesteld, aangezien voor de omzetting van de bepalingen van deze richtlijn in de nationale rechtsorde niet vereist is dat de bepalingen van nationaal recht letterlijk de bewoordingen van die richtlijn overnemen. De btw-richtlijn bepaalt enkel de regelgevende doelstellingen en laat het aan de nationale wetgever over om te bepalen op welke wijze hij deze doelstellingen wil verwezenlijken. De afdeling bezwaren heeft tevens benadrukt dat het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), waarin het Hof artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn heeft uitgelegd, niet van toepassing was op de onderhavige zaak, aangezien dit arrest berustte op een andere feitelijke situatie dan die welke in de onderhavige zaak aan de orde is.

27 Boehringer Ingelheim heeft tegen de beslissing van de Hongaarse belastingautoriteit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Zij voert in essentie aan dat het bedrag dat zij aan de NEAK heeft betaald en dat van haar omzet is afgetrokken, krachtens artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw, zodat zij recht heeft op teruggaaf van de btw.

28 In de eerste plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), van toepassing is op het hoofdgeding. Hierin heeft het Hof geoordeeld dat kortingen die een farmaceutische onderneming aan de Duitse particuliere zorgverzekeraars toekent, tot een verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw van deze onderneming leiden, 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 aankooprijks van de farmaceutische producten.

29 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat het Hongaarse subsidiesysteem gelijkenissen vertoont met het stelsel van subsidiëring van de Duitse particuliere zorgverzekering, met dit verschil dat de bijdragen in Hongarije niet op basis van een bindende rechtsregel, maar op basis van een privaatrechtelijke overeenkomst, waarvan het sluiten voor de partijen facultatief is, aan de NEAK, in zijn hoedanigheid van publieke zorgverzekeraar, worden betaald. Aangezien deze overeenkomst evenwel is ondertekend, heeft zij hetzelfde gevolg als de regeling die aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), namelijk dat Boehringer Ingelheim slechts over een bedrag kon beschikken dat overeenkomt met de verkoopprijs van haar producten aan apotheken, verminderd met die korting.

30 De verwijzende rechter is namelijk op basis van de punten 41 tot en met 43 van het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), van oordeel dat in de onderhavige zaak de NEAK moet worden beschouwd als de eindverbruiker van een door Boehringer Ingelheim verrichte goederenlevering, zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger mag zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag. Aangezien de belastingplichtige, Boehringer Ingelheim, een deel van de prijs van de producten niet heeft ontvangen, vanwege de bijdrage zij aan de NEAK betaalt, is de prijs van deze producten dus verlaagd nadat de handeling is verricht, in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. In die omstandigheden kon Boehringer Ingelheim niet vrij beschikken over de totale prijs die zij ontving bij de verkoop van haar producten aan apotheken of groothandelaars.

31 De verwijzende rechter merkt op dat het Hof zich echter nog niet heeft uitgesproken over de vraag of de verlaging van de maatstaf van heffing ook kan plaatsvinden wanneer de korting niet verplicht wordt verleend, op grond van een nationale rechtsregel, maar, zoals in het hoofdgeding, vrijwillig wordt verleend.

32 Voorts benadrukt deze rechter dat de Hongaarse regeling tot gevolg heeft dat alle farmaceutische ondernemingen die prijs-volumeovereenkomsten hebben gesloten, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, de mogelijkheid wordt ontnomen om hun maatstaf van heffing achteraf te verlagen met het aan de NEAK betaalde bedrag. Uit artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn volgt dat de maatstaf van heffing moet worden verlaagd overeenkomstig de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden. Het Hof heeft echter nog niet gepreciseerd welke grens niet mag worden overschreden opdat deze voorwaarden geen onevenredige beperking vormen van het doel van de Unieregeling.

33 In de tweede plaats herinnert de verwijzende rechter eraan dat de Hongaarse wetgeving de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw afhankelijk stelt van de overlegging van een kopie van de factuur, gesteld op naam van degene die recht heeft op teruggaaf, waaruit duidelijk blijkt dat de handeling die recht geeft op teruggaaf is verricht en die duidelijk aangeeft dat de betrokken handeling een belastbare handeling is die in het binnenland is verricht, alsmede van een bewijs van overmaking of contante betaling van het bedrag.

34 De verwijzende rechter merkt op dat de NEAK in de onderhavige zaak geen factuur heeft opgesteld ten behoeve van Boehringer Ingelheim, die enkel beschikt over de betalingsaanvraag die de NEAK haar heeft toegezonden en over een bankafschrift waaruit blijkt dat het desbetreffende bedrag is overgemaakt. Die rechter merkt evenwel op dat de NEAK het bedrag van de in de betalingsaanvraag vermelde bijdrage berekent volgens de methode die in de overeenkomsten is vastgelegd, op basis van het aantal geneesmiddelen dat in de betrokken periode is verkocht. De handeling is daarom ondanks het ontbreken van een factuur voldoende gedocumenteerd, aangezien de gegevens over de overeenkomsten en over de omzet uit de verkoop van geneesmiddelen publiek toegankelijk zijn en de berekening van de subsidies

gebaseerd is op openbare en officiële registers. De verwijzende rechter benadrukt tevens dat de NEAK een publieke zorgverzekeraar is en dat bijgevolg kan worden aangenomen dat de gegevens die het in zijn betalingsverzoek verstrekt, met de werkelijkheid overeenstemmen.

35 De verwijzende rechter is van oordeel dat artikel 273 van de btw-richtlijn de lidstaten weliswaar de mogelijkheid biedt om andere verplichtingen voor te schrijven ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, maar dat dergelijke verplichtingen evenredig moeten zijn met het nagestreefde doel. In het hoofdgeding is het risico van fraude niet aan de orde – de Hongaarse belastingautoriteit heeft dit overigens niet aangevoerd – en had de juiste inning van de btw – ook zonder factuur – kunnen worden gewaarborgd dankzij het bestaan van andere documenten op basis waarvan achteraf kan worden nagegaan of de prijs-volumeovereenkomsten daadwerkelijk waren gesloten en de verrichte betalingen daadwerkelijk waren gedaan.

36 Het Hof heeft zich echter nog niet uitgesproken over de vormvereisten voor een verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw en van de daartoe over te leggen documenten.

37 In die omstandigheden heeft de F?városi Törvényszék (voorheen de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (rechter voor de agglomeratie Boedapest, voorheen de bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 90, lid 1, van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationaalrechtelijke regeling als aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een farmaceutische onderneming die krachtens een vrijwillig gesloten overeenkomst betalingen verricht aan een publieke zorgverzekeraar op basis van een gedeelte van haar omzet uit de verkoop van geneesmiddelen en derhalve niet de volledige tegenprestatie voor die geneesmiddelen ontvangt, niet het recht heeft om de maatstaf van heffing van de btw achteraf te verlagen, enkel en alleen omdat die betalingen niet op een vooraf in haar handelsbeleid bepaalde wijze en niet met verkoopbevordering als hoofddoel zijn verricht?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend luidt, moet artikel 273 van de [btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationaalrechtelijke regeling als aan de orde in het hoofdgeding, die aan de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing de voorwaarde verbindt dat de belastingplichtige die recht heeft op teruggaaf beschikt over een factuur op zijn naam waaruit blijkt dat de handeling die recht geeft op teruggaaf is verricht, ook indien de handeling die recht geeft op de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing voldoende is gedocumenteerd, op achteraf controleerbare, deels openbare en authentieke gegevens is gebaseerd en de juiste inning van de belasting kan waarborgen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

38 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat een farmaceutische onderneming het gedeelte van haar omzet uit de verkoop van door de publieke zorgverzekeraar gesubsidieerde geneesmiddelen dat zij op grond van een tussen haar en deze zorgverzekeraar gesloten overeenkomst aan deze zorgverzekeraar terugbetaalt, niet van haar maatstaf van heffing voor de btw mag aftrekken op grond dat de bedragen die zij daarvoor heeft betaald niet zijn vastgesteld op basis van voorwaarden die deze onderneming vooraf in het kader van haar handelsbeleid heeft vastgesteld, en die betalingen niet voor reclamedoeleinden zijn gedaan.

39 Vooraf zij eraan herinnerd dat het basisbeginsel van het btw-stelsel berust op het feit dat de btw enkel beoogt de eindverbruiker te belasten en volledig neutraal te zijn ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties (zie in die zin arrest van 3 mei 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, punt 25).

40 Volgens artikel 73 van de btw-richtlijn omvat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten 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 die handelingen verband houden.

41 Uit artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat ziet op de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling of prijsvermindering nadat de handeling is verricht, volgt dat de lidstaten verplicht zijn 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 oktober 2020, E. (Btw – Verlaging van de maatstaf van heffing), C-335/19, EU:C:2020:829, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

42 In punt 46 zijn arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), heeft het Hof geoordeeld dat 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.

43 In casu verkoopt Boehringer Ingelheim op de Hongaarse markt via groothandelaars door de publieke zorgverzekeraar gesubsidieerde geneesmiddelen aan de apotheken die deze geneesmiddelen doorverkopen aan personen die zijn aangesloten bij deze verzekering, tegen betaling door deze laatsten van het verschil tussen de prijs van het geneesmiddel en het bedrag van de subsidie die rechtstreeks door de nationale zorgverzekeraar aan de apotheken wordt betaald. Krachtens privaatrechtelijke overeenkomsten met de publieke zorgverzekeraar betaalt Boehringer Ingelheim aan deze verzekeraar voor de gesubsidieerde geneesmiddelen die zij in de handel brengt, bijdragen van een in die overeenkomsten vastgesteld bedrag, die worden geheven over de inkomsten uit de verkoop van deze geneesmiddelen.

44 Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, ziet Boehringer Ingelheim door het sluiten

van deze overeenkomsten af van een deel van de door de groothandelaar betaalde tegenprestatie. 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 zou zijn 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 arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 35).

45 Hieraan moet worden toegevoegd dat het feit dat in het hoofdgeding de directe begunstigde van de betrokken geneesmiddelenleveringen niet de publieke zorgverzekeraar is die achteraf het bedrag van de subsidie aan de apotheek vergoedt, maar de verzekerden zelf die de eigen bijdrage aan de apotheek betalen, niet van dien aard is dat dit het directe verband tussen de verrichte goederenlevering en de ontvangen tegenprestatie verbreekt (zie in die zin arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 40).

46 Aangezien de apotheek btw moet betalen niet alleen over het door de patiënt betaalde bedrag, maar ook over het bedrag dat haar door de publieke zorgverzekeraar voor gesubsidieerde geneesmiddelen wordt betaald, moet laatstgenoemde immers worden geacht te zijn opgetreden als eindverbruiker van een door een btw-plichtige farmaceutische onderneming verrichte goederenlevering, zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger mag zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag (zie in die zin arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 41).

47 Aangezien een deel van de tegenprestatie die de farmaceutische onderneming verkrijgt uit de verkoop van de geneesmiddelen, door deze onderneming niet is ontvangen wegens de bijdrage die zij betaalt aan de publieke zorgverzekeraar, die een deel van de prijs van deze geneesmiddelen aan de apotheken terugbetaalt, moet worden aangenomen dat de prijs van deze geneesmiddelen is verlaagd nadat de handeling is verricht, in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn.

48 Aan deze uitlegging wordt niet afgedaan door de door de verwijzende rechter genoemde omstandigheid dat, anders dan de feiten die aan de orde waren in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), de bijdragen die Boehringer Ingelheim aan de publieke zorgverzekeraar heeft betaald, niet verschuldigd zijn op grond van een wettelijke verplichting, maar krachtens tussen haar en die verzekeraar gesloten overeenkomsten.

49 Noch uit de bewoordingen van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, noch uit het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), volgt immers dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de werkingssfeer ervan beperkt is tot prijsverminderingen die voortvloeien uit wettelijke verplichtingen.

50 Aan deze uitlegging wordt evenmin afgedaan door het betoog van de Hongaarse regering dat er in essentie geen sprake kan zijn van een „prijsvermindering” in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, omdat er haars inziens geen rechtstreeks verband bestaat tussen de door Boehringer Ingelheim ontvangen tegenprestatie en de door haar aan de publieke zorgverzekeraar betaalde bijdragen. De Hongaarse regering is in dit verband van mening dat bijdragen die op een plafond zijn gebaseerd, niet kunnen worden beschouwd als een „prijsvermindering” in de zin van die bepaling, aangezien zij niet zijn aangepast aan de tegenprestatie voor de in de keten van handelingen geleverde geneesmiddelen, maar voor een bepaalde periode aan het plafond van de door de publieke zorgverzekeraar toegekende subsidie, en zij openbaar van aard zijn.

51 In dit verband moet worden opgemerkt dat het volgens de in punt 41 hierboven

aangehaalde rechtspraak enkel van belang is dat de belastingplichtige de tegenprestatie voor zijn producten geheel of gedeeltelijk niet heeft ontvangen. In casu beschikte Boehringer Ingelheim niet over de volledige tegenprestatie voor de verkochte geneesmiddelen, maar slechts over een deel van het eindbedrag dat is betaald door de groothandelaren aan wie zij haar geneesmiddelen heeft verkocht, na aftrek van de aan de publieke zorgverzekeraar betaalde bedragen.

52 In geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, bepaalt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn bovendien dat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

53 Deze bepaling laat de lidstaten dus weliswaar een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van de noodzakelijke maatregelen ter bepaling van het bedrag van de verlaging, maar zij zijn verplicht om de maatstaf van heffing in de in deze bepaling bedoelde gevallen te verlagen (zie in die zin arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de voorwaarden voor de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing waarin de nationale wettelijke regeling voorziet, op grond waarvan de betalingen die recht geven op een dergelijke vermindering, moeten worden bepaald op basis van de regels die deze onderneming in het kader van haar handelsbeleid vooraf heeft vastgesteld, en voor reclamadoeleinden moeten zijn verricht, tot gevolg zouden hebben dat alle farmaceutische ondernemingen die met de publieke zorgverzekeraar overeenkomsten tot betaling hebben gesloten, de mogelijkheid wordt ontnomen om hun maatstaf van heffing van de btw voor de aan deze verzekeraar betaalde bijdragen achteraf te verminderen, ook al heeft er in werkelijkheid een prijsvermindering plaatsgevonden nadat de handeling is verricht in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. Deze voorwaarden kunnen dus niet worden geacht binnen de beoordelingsmarge te vallen waarover de lidstaten krachtens deze bepaling beschikken.

55 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat een farmaceutische onderneming het gedeelte van haar omzet uit de verkoop van door de publieke zorgverzekeraar gesubsidieerde geneesmiddelen dat zij op grond van een tussen haar en deze zorgverzekeraar gesloten overeenkomst aan deze zorgverzekeraar terugbetaalt, niet van haar maatstaf van heffing voor de btw mag aftrekken op grond dat de bedragen die zij daarvoor heeft betaald niet zijn vastgesteld op basis van de voorwaarden die deze onderneming vooraf in het kader van haar handelsbeleid heeft vastgesteld, en die betalingen niet voor reclamadoeleinden zijn gedaan.

Tweede vraag

56 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige die recht heeft op teruggaaf beschikt over een factuur op zijn naam waaruit blijkt dat de transactie die aanleiding geeft tot die teruggaaf is uitgevoerd, zelfs wanneer een dergelijke factuur niet is uitgereikt en de uitvoering van die transactie met andere middelen kan worden aangetoond.

57 Zoals in punt 52 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, bepaalt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, dat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

58 Krachtens artikel 273 van deze richtlijn kunnen lidstaten de verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, op voorwaarde, onder meer, dat deze mogelijkheid niet wordt benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 van die richtlijn vastgestelde verplichtingen inzake facturering.

59 Aangezien artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, moet worden vastgesteld dat die bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingautoriteiten van de lidstaten dienen te vervullen om een verlaging van de maatstaf van heffing door te voeren (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 De maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van de btw-richtlijn kunnen nemen, mogen in beginsel slechts van de maatstaf van heffing van de btw afwijken, voor zover zulks strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Zij dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zouden aantasten (arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 28).

61 Het is bijgevolg van belang dat de formaliteiten waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen om ten aanzien van de belastingdienst het recht op verlaging van de maatstaf van heffing van de btw uit te oefenen, beperkt zijn tot die welke de mogelijkheid bieden om aan te tonen dat de tegenprestatie of een deel ervan na de sluiting van de overeenkomst definitief niet zal worden ontvangen. Het staat in dit verband aan de nationale rechter om na te gaan of de door de betrokken lidstaat voorgeschreven formaliteiten aan deze voorwaarde voldoen (arrest van 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 In casu kan een vereiste als aan de orde in het hoofdgeding, dat de dienovereenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige een kopie van de factuur op zijn naam bezit waaruit blijkt dat de handeling die recht geeft op teruggaaf is verricht, in beginsel ertoe bijdragen dat zowel de juiste inning van de btw wordt gewaarborgd en fraude wordt voorkomen, als het gevaar voor verlies van belastinginkomsten wordt uitgeschakeld, en worden met dat vereiste dus de legitieme doelstellingen van artikel 273 nagestreefd (zie in die zin arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punten 32 en 33).

63 Daar het bezit van een factuur naar nationaal recht een absolute voorwaarde is om een verlaging van de maatstaf van heffing te verkrijgen, wordt de neutraliteit van de btw evenwel aangetast wanneer het voor de belastingplichtige onmogelijk of uiterst moeilijk is om een dergelijke factuur te verkrijgen (zie in die zin arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 38).

64 Blijkens de verwijzingsbeslissing beschikt Boehringer Ingelheim niet over facturen voor de betalingen die zij heeft gedaan aan de publieke zorgverzekeraar, aangezien deze zorgverzekeraar slechts betalingsverzoeken heeft gedaan.

65 In een dergelijk geval vereisen het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel dat de betrokken lidstaat de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om ten aanzien van de nationale belastingdiensten met andere middelen het bewijs te leveren dat de

handeling die recht geeft op de verlaging van de maatstaf van heffing daadwerkelijk is verricht (zie in die zin arrest van 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punt 40). Dit geldt te meer wanneer, zoals in casu, de betrokken transactie heeft plaatsgevonden ten aanzien van een overheidslichaam.

66 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, en artikel 273 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige die recht heeft op teruggaaf beschikt over een factuur op zijn naam waaruit blijkt dat de transactie die aanleiding geeft tot die teruggaaf is uitgevoerd, zelfs wanneer een dergelijke factuur niet is uitgereikt en de uitvoering van die transactie met andere middelen kan worden aangetoond.

Kosten

67 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **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 moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat een farmaceutische onderneming het gedeelte van haar omzet uit de verkoop van door de publieke zorgverzekeraar gesubsidieerde geneesmiddelen dat zij op grond van een tussen haar en deze zorgverzekeraar gesloten overeenkomst aan deze zorgverzekeraar terugbetaalt, niet van haar maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde mag aftrekken op grond dat de bedragen die zij daarvoor heeft betaald niet zijn vastgesteld op basis van de voorwaarden die deze onderneming vooraf in het kader van haar handelsbeleid heeft vastgesteld, en die betalingen niet voor reclaimedoeleinden zijn gedaan.**

2) **Artikel 90, lid 1, en artikel 273 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling die de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige die recht heeft op teruggaaf beschikt over een factuur op zijn naam waaruit blijkt dat de transactie die aanleiding geeft tot die teruggaaf is uitgevoerd, zelfs wanneer een dergelijke factuur niet is uitgereikt en de uitvoering van die transactie met andere middelen kan worden aangetoond.**

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.