

Zaak C-248/23**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

18 april 2023

Verwijzende rechter:

Fővárosi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 maart 2023

Verzoekende partij:

Novo Nordisk AS

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Fővárosi Törvényszék

[OMISSIS]

De Fővárosi Törvényszék (rechter voor de agglomeratie Boedapest, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) geeft in de zaak tussen [OMISSIS] Novo Nordisk A/S ([OMISSIS] Denemarken, Bagsvaerd [OMISSIS]), verzoekster, en de [OMISSIS] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) ([OMISSIS] Boedapest [OMISSIS]), verweerster, betreffende de rechterlijke toetsing van een [OMISSIS] besluit in belastingzaken de volgende

BESCHIKKING:

De verwijzende rechter [OMISSIS] verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

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 het in de weg staat

aan een nationaalrechtelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, volgens welke een farmaceutische onderneming die krachtens een wettelijke regeling betalingen verricht aan de publieke zorgverzekeraar uit de opbrengst van de verkoop van door de overheid gefinancierde geneesmiddelen niet het recht heeft om de maatstaf van heffing achteraf te verlagen, aangezien de betalingen worden verricht krachtens een wettelijke regeling, de grondslag van de betalingsverplichting kan worden verminderd met de betalingen uit hoofde van prijs-volumeovereenkomsten en de uitgaven van de onderneming voor onderzoek en ontwikkeling in de gezondheidssector, en de te betalen bedragen worden geïnd door de belastingdienst, die deze onverwijld overmaakt aan de publieke zorgverzekeraar?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke overwegingen]

MOTIVERING

I. Feiten

[1] 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.

[2] De geneesmiddelen kunnen worden gesubsidieerd door de Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (beheersorgaan van de nationale zorgverzekering, Hongarije; hierna: „publieke zorgverzekeraar” of „NEAK”), die dan een systeem van „subsidieering 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 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.

[3] 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, en bepaalt vervolgens het bedrag van de subsidie op basis van de prijs die wordt vastgesteld door de distributeur.

[4] Novo Nordisk A/S is een in Denemarken gevestigde onderneming die zich bezighoudt met de vervaardiging en distributie van farmaceutische producten en

die in het kader van haar activiteiten de door haar vervaardigde farmaceutische producten in Hongarije verkoopt.

[5] Novo Nordisk A/S maakt samen met Novo Nordisk Hungária Kft. deel uit van een groep ondernemingen die op eigen naam, maar ten behoeve van Novo Nordisk A/S, een portfolio-steunovereenkomst en een steunvolume-overeenkomst heeft gesloten met de NEAK. Uit hoofde van de steunvolume-overeenkomsten (gebaseerd op portfolio of per doos) heeft Novo Nordisk A/S betalingen verricht aan de NEAK over de verkoop van door de overheid gefinancierde geneesmiddelen met gebruikmaking van een deel van de verkoopopbrengst (hierna: betalingsverplichting uit hoofde van prijs-volumeovereenkomsten).

[6] Naast bovengenoemde contractuele verplichting betaalt Novo Nordisk A/S een bijdrage van 20 % of 10 % over de subsidie van alle door haar verkochte en in apotheken gedistribueerde, door de overheid gefinancierde geneesmiddelen (hierna: wettelijke betalingsverplichting) overeenkomstig § 40/A, lid 1, van de biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-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”).

[7] Door na de verkoop van de goederen aan de wettelijke betalingsverplichting te voldoen, ziet Novo Nordisk A/S af van een deel van de tegenprestatie die zij voor de geneesmiddelen van de groothandelaar ontvangt, dat wil zeggen van een deel van haar omzet. Het al dan niet bestaan van een wettelijke betalingsverplichting en het totale bedrag ervan hangt af van de hoeveelheid verkochte geneesmiddelen en het bedrag van de subsidie.

[8] Novo Nordisk A/S heeft de NEAK, die de geneesmiddelen financiert, in het kader van haar wettelijke betalingsverplichting een vooraf vastgesteld vast percentage terugbetaald over vrijwel alle gesubsidieerde geneesmiddelen.

[9] Aan de wettelijke betalingsverplichting moet worden voldaan op aangifte en door overmaking van het bedrag naar de rekening van de belastingdienst, die het bedrag onmiddellijk na de betaling overmaakt naar de rekening van het door de NEAK beheerde nationale zorgverzekeringsfonds.

[10] Op 16 juli 2021 heeft Novo Nordisk A/S in de hoedanigheid van distributeur van geneesmiddelen overeenkomstig § 195 van de adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht; hierna: „wetboek fiscaal procesrecht”) bij de Hongaarse belastingautoriteit een rectificerende btw-aangifte ingediend over januari 2016. Novo Nordisk A/S heeft het bedrag van de voor die periode verschuldigde btw met 7 832 000 Hongaarse forint (HUF) verminderd onder verwijzing naar betalingen die zij op grond van de tussen haar en de NEAK gesloten prijs-volumeovereenkomsten (hierna: overeenkomsten) en krachtens § 36, lid 1, en § 40/A, lid 1, Gyftv had gedaan.

[11] De belastingautoriteit heeft de rectificerende aangifte van verzoekster afgewezen en de verlaging achteraf van de maatstaf van heffing van de btw geweigerd. Verweester, bij wie verzoekster administratief beroep heeft ingesteld, heeft de verlaging van de belastinggrondslag op grond van de betalingsverplichting uit hoofde van de overeenkomsten onder verwijzing naar het arrest van het Hof in zaak C-717/19 erkend.

[12] Verweester heeft de verlaging van de belastinggrondslag op grond van de wettelijke betalingsverplichting daarentegen afgewezen. Volgens haar berust deze betaling op een wettelijke verplichting en is zij geen prijsvermindering maar een bijzondere belasting. Zij wijst erop dat de betalingsverplichting in de wet niet als prijsvermindering maar als belasting is omschreven. Deze betalingsverplichting vloeit niet voort uit de overeenkomsten, maar rechtstreeks uit de wettelijke bepalingen. Het gaat hier niet om prijsvermindering omdat de betalingen niet door de geneesmiddelendistributeur aan de eindverbruiker worden verstrekt, omdat de betalingen in de eerste plaats een middel zijn om begrotings- en gezondheidsdoelstellingen te verwezenlijken en zij in de vakliteratuur eveneens als bijzondere belastingen worden aangemerkt. Op de wettelijke betalingsverplichtingen zijn de bepalingen van de adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (wet nr. CLI van 2017 inzake fiscaal procesrecht) en van het wetboek fiscaal procesrecht van toepassing. De aldus betaalde bedragen zijn verschuldigd aan de belastingdienst en worden ook overeenkomstig § 6, lid 2, onder a), van het wetboek fiscaal procesrecht als belasting beschouwd. Volgens de belastingdienst is de betalingsverplichting een belasting op geneesmiddelen, een belasting die verschuldigd is krachtens een dwingende wettelijke bepaling, die niet als prijsvermindering kan worden beschouwd.

II.1. Hongaars recht

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (wet nr. CL van 2017 houdende het wetboek fiscaal procesrecht)

„§ 195 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 de 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.”

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde)

„§ 65 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.

§ 77, lid 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.

[...]

Lid 4: Indien de belastingplichtige na de goederenlevering of dienstverrichting overeenkomstig de in zijn handelsbeleid vastgestelde voorwaarden voor reclamadoeleinden 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 die 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.

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

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-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”)

„§ 36, lid 1: De houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel, of, wanneer deze geen binnenlandse distributieactiviteiten verricht,

de distributeur die in een door de nationale belastingdienst goedgekeurde overeenkomst wordt aangewezen, de indiener van een aanvraag om subsidie uit het socialezekerheidsstelsel ten behoeve van een preparaat, of, wanneer deze niet de distributeur van het preparaat is, de distributeur ervan (voor de toepassing van dit hoofdstuk hierna gezamenlijk: „houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel”) is voor alle door de overheid gefinancierde, in apotheken verstrekte geneesmiddelen en preparaten (voor de toepassing van dit hoofdstuk hierna gezamenlijk: „geneesmiddel”), met uitzondering van de in § 38, lid 1, genoemde geneesmiddelen en preparaten in de zin van de wet betreffende volledige zuigelingenvoeding en opvolgzuigelingenvoeding, een betaling verschuldigd die overeenkomt met 20 % van het met de producentenprijs of de invoerprijs (producentenprijs/consumentenprijs) evenredige deel van de subsidie uit het socialezekerheidsstelsel, dat wordt berekend op basis van het aantal verkochte geneesmiddelen in de betrokken maand. De houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel is voor alle door de overheid gefinancierde, in apotheken verstrekte preparaten in de zin van de wet betreffende volledige zuigelingenvoeding en opvolgzuigelingenvoeding, een betaling verschuldigd die overeenkomt met 10 % van het met de producentenprijs of de invoerprijs (producentenprijs/consumentenprijs) evenredige deel van de subsidie uit het socialezekerheidsstelsel, dat wordt berekend op basis van het aantal verkochte geneesmiddelen in de betrokken maand. De berekening van de betalingsverplichting geschiedt per product en per subsidiesoort. Onder subsidie uit het socialezekerheidsstelsel wordt verstaan de (bruto) subsidie inclusief btw, onder consumentenprijs de bruto consumentenprijs en onder producentenprijs de (netto) producentenprijs exclusief btw.

§ 37, lid 1: Het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering deelt de voor de nakoming van de in § 36, leden 1 en 2, bedoelde betalingsverplichting noodzakelijke subsidie- en omzetgegevens mee aan de betalingsplichtige uiterlijk op de tiende dag van de tweede kalendermaand volgend op de betrokken maand, en maakt deze gegevens tevens op zijn website bekend.

Lid 2: De houder van een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel en de houder van een groothandelsvergunning voor het geneesmiddel dienen op basis van de in § 36, leden 1 en 2, bedoelde betalingsverplichting uiterlijk op de twintigste dag van de derde kalendermaand volgend op de betrokken maand een aangifte in bij de nationale belastingdienst met behulp van het door de nationale belastingdienst beschikbaar gestelde formulier, en verrichten tegelijkertijd een betaling naar de rekening die de nationale belastingdienst voor dit doel bij de schatkist heeft geopend.

§ 40 Door de nationale belastingdienst

a) wordt het uit hoofde van § 36, leden 1, 2, 4 en 4a, geïnde bedrag overgemaakt naar de in afzonderlijke regelgeving bepaalde rekening van het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering bij de schatkist

b) onmiddellijk nadat de betaling is verricht.

§ 40/A, lid 1: De houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel, of, wanneer deze geen binnenlandse distributieactiviteiten verricht, de distributeur die in een door de nationale belastingdienst goedgekeurde overeenkomst wordt aangewezen (voor de toepassing van deze paragraaf hierna gezamenlijk: „houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel”) is, naast de betaling uit hoofde van § 36, lid 1, voor alle geneesmiddelen die reeds gedurende ten minste zes jaar door de overheid worden gefinancierd en in apotheken worden verstrekt, en waarvan de voor de overheidsfinanciering aanvaarde prijs meer dan 1000 HUF bedraagt, een betaling verschuldigd die overeenkomt met 10 % van het met de producentenprijs of de invoerprijs (producentenprijs/consumentenprijs) evenredige deel van de subsidie uit het socialezekerheidsstelsel, dat wordt berekend op basis van het aantal verkochte geneesmiddelen in de betrokken maand, indien er geen ander door de overheid gefinancierd preparaat bestaat met dezelfde werkzame stof en dezelfde wijze van toediening dat onder een andere merknaam door een andere vergunninghouder in de handel is gebracht. De berekening van de betalingsverplichting geschiedt per product en per subsidiesoort.

Lid 4: Tenzij de onderhavige wet anders bepaalt, zijn de bepalingen van de wet inzake fiscaal procesrecht en van het belastingwetboek van toepassing op de in lid 1 bedoelde betalingsverplichting.

Lid 5: De belastingdienst informeert het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering over de goedkeuring van de in lid 1 bedoelde overeenkomst tussen de houder van de vergunning voor het in de handel brengen van het geneesmiddel en de distributeur binnen acht dagen na de datum van goedkeuring.

Lid 6: Het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering deelt de voor de in lid 1 bedoelde betalingsverplichting noodzakelijke subsidie- en omzetgegevens mee aan de betalingsplichtige uiterlijk op de tiende dag van de tweede kalendermaand volgend op de betrokken maand, en maakt deze gegevens tevens op zijn website bekend.

Lid 7: De houder van een vergunning voor het in de handel brengen van een geneesmiddel dient op basis van de in lid 1 bedoelde betalingsverplichting uiterlijk op de twintigste dag van de derde kalendermaand volgend op de betrokken maand een aangifte in bij de nationale belastingdienst met behulp van het door de nationale belastingdienst beschikbaar gestelde formulier, en verricht tegelijkertijd een betaling naar de rekening die de nationale belastingdienst voor dit doel bij de schatkist heeft geopend.

Lid 8: Tegelijkertijd met de in lid 6 bedoelde gegevensverstrekking deelt het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering de belastingdienst op elektronische wijze de gegevens mee die nodig zijn voor de controle van de betalingsplichtigen.

Lid 9: De belastingdienst maakt het krachtens lid 1 geïnde bedrag onmiddellijk na de betaling over naar de in afzonderlijke regelgeving bepaalde rekening van het beheersorgaan van de nationale zorgverzekering bij de schatkist.”

II.2. Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)

„Artikel 73

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.

Artikel 90

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.

Artikel 273

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.”

III. Motivering van de prejudiciële verwijzing

[13] In zijn arrest van 20 december 2017 in zaak C-462/16, Boehringer Ingelheim Pharma, heeft het Hof geoordeeld dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een prijsvermindering 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.

[14] In het arrest in zaak C-717/19, Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe, heeft het Hof geoordeeld dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die bepaalt dat een farmaceutische onderneming het gedeelte van haar omzet uit de verkoop van geneesmiddelen die door de publieke zorgverzekeraar worden gesubsidieerd, dat zij op grond van een tussen haar en deze zorgverzekeraar gesloten overeenkomst aan deze laatste 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 zij vooraf in het kader van haar handelsbeleid heeft vastgesteld en dat die betalingen niet voor reclamedoeleinden zijn gedaan.

[15] Distributeurs van geneesmiddelen dragen bij aan de financiering van het Hongaarse subsidiestelsel voor geneesmiddelen door betalingen te verrichten aan de NEAK als nationale zorgverzekeraar op grond van door de partijen vrijwillig gesloten privaatrechtelijke overeenkomsten. Verzoekster is niet verplicht om dergelijke overeenkomsten met de NEAK af te sluiten, maar wanneer zij voor een bepaald geneesmiddel geen contract afsluit, komt dat middel niet in aanmerking voor overheids subsidie. In zaak C-717/19 heeft het Hof zich uitgesproken over deze betalingen.

[16] Daarnaast zijn distributeurs van geneesmiddelen overeenkomstig § 36, lid 1, en § 40/A, lid 1, Gyftv, een bedrag ten belope van 10 % en 20 % van de producentenprijs verschuldigd voor geneesmiddelen die door de overheid worden gefinancierd. Het kenmerk hiervan is dat de nationale belastingdienst de bedragen int en de betalingen controleert, maar de geïnde bedragen onverwijld overmaakt aan de NEAK, dat de hoogte van de wettelijke betalingsverplichting beïnvloed wordt door de betalingen aan de NEAK uit hoofde van de prijs-volumeovereenkomst, en dat ook op grond van andere rechtstitels aanspraak kan worden gemaakt op een vermindering van de betalingsverplichting. Ongeacht deze voordelen heeft de nakoming van de betalingsverplichting tot gevolg dat de belastingplichtige geneesmiddelendistributeur een deel van de tegenprestatie niet ontvangt. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp waarbij de wettelijke betalingsverplichting is ingevoerd, staat dan ook: „*Het is een gangbare handelspraktijk dat de koper een korting ontvangt die afhankelijk is van het volume van de aankoop. De grootste afnemer van geneesmiddelen is de publieke zorgverzekeraar, waaruit volgt dat de grootste begunstigde van de korting die verzekeraar moet zijn, en dat dit wettelijk moet worden vastgelegd*”.

[17] Verweerster betoogt dat de wettelijke betalingsverplichting geen prijsvermindering is, ten eerste omdat het hier niet gaat om een prijsvermindering die wordt verstrekt gelet op de hoeveelheid van het eerder gekochte product tot aan de nakoming, en ten tweede omdat zij niet aan de eindverbruiker wordt verstrekt, zodat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de tegenprestatie voor de verkoop door de betalingsplichtige, de betaling en de door de eindverbruiker betaalde tegenprestatie. De wettelijke betalingsverplichting kent geen tegenprestatie, is verplicht van aard, strekt tot de terugbetaling van de kredieten voor subsidies voor geneesmiddelen en heeft geen gevolgen voor de door de patiënt betaalde eigen bijdrage. De belastingdienst treedt niet louter op als belastingontvanger, hij heeft verschillende taken en controlerende bevoegdheden. Verzoekster verricht geen terugbetaling aan de NEAK, maar voldoet aan haar betalingsverplichting bij de schatkist. De betalingsverplichting uit hoofde van prijs-volumeovereenkomsten, die als prijsvermindering moet worden aangemerkt, wordt geregeld in hoofdstuk IV van Gyftv, terwijl de betalingsverplichting krachtens de wet wordt geregeld in hoofdstuk V, en kan alleen al om die reden niet als prijsvermindering worden beschouwd. De betalingsverplichting krachtens de wet is een belasting omdat de grondslag ervan overeenkomstig § 38, lid 4, Gyftv wordt verminderd met het bedrag van de betaling uit hoofde van de prijs-volumeovereenkomst voor de betrokken periode na aftrek van de btw, en met de uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling overeenkomstig § 36, lid 10, Gyftv, hetgeen niet mogelijk zou zijn indien de wettelijke betalingsverplichting geen belasting zou zijn. Volgens artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn worden belastingen opgenomen in de maatstaf van heffing. De krachtens § 36, lid 1, en § 40/A, lid 1, Gyftv opgelegde betalingsverplichting is een bijzondere belasting en kan dus niet worden beschouwd als een prijsvermindering die de maatstaf van heffing verlaagt.

[18] De verwijzende rechter is van oordeel dat het geschil tussen partijen niet kan worden beslecht op basis van het Hongaarse recht en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst, zonder een vergelijking van de beginselen van de btw-richtlijn en het recht dat de nationale rechter moet toepassen, en zonder te onderzoeken of het Hongaarse recht en de daarop gebaseerde praktijk van de belastingdienst de eisen waarborgen die voortvloeien uit het Unierechtelijk vastgelegde beginsel van btw-neutraliteit wanneer een farmaceutische onderneming die krachtens een wettelijke regeling uit de opbrengst van de verkoop van door de overheid gefinancierde geneesmiddelen betalingen verricht aan de publieke zorgverzekeraar geen recht heeft op verlaging achteraf van de maatstaf van heffing, aangezien de betalingen worden verricht krachtens een wettelijke regeling, de grondslag van de betalingsverplichting kan worden verminderd met de betalingen uit hoofde van de prijs-volumeovereenkomsten en de uitgaven van de onderneming voor onderzoek en ontwikkeling in de gezondheidssector, en de te betalen bedragen worden geïnd door de nationale belastingdienst, die deze bedragen onverwijld overmaakt aan de publieke zorgverzekeraar.

[19] De verwijzende rechter is van oordeel dat in de onderhavige zaak de NEAK moet worden beschouwd als de eindverbruiker van de door verzoekster geleverde producten, aangezien 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 (arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punt 45), zodat het door de belastingdienst geheven bedrag niet hoger mag zijn dan het door de eindverbruiker betaalde bedrag (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, punt 24, arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punt 51). Voor wat betreft de kwalificatie als prijsvermindering is enkel van belang dat de belastingplichtige de tegenprestatie voor zijn producten geheel of gedeeltelijk niet heeft ontvangen (arrest van 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punt 51).

[20] Overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de maatstaf van heffing verlaagd overeenkomstig de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden. Aangezien de feiten in de vroegere zaken geen aanleiding gaven voor het onderzoek van de op een wettelijke regeling gebaseerde, aan de belastingdienst te verrichten, maar uiteindelijk aan de publieke verzekeraar ten goede komende betalingsverplichting, kon het Hof zich niet buigen over de vraag of de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde, op een wettelijke regeling gebaseerde betalingsverplichting, waarbij de belastingdienst de verschuldigde bedragen int, en de aangifte en de betaling controleert, die in de nationale regelgeving als geneesmiddelenbelasting wordt omschreven en waarvan het bedrag door de belastingdienst onverwijld aan de NEAK wordt overgemaakt, kan worden beschouwd als een prijsvermindering naar evenredigheid van de betalingen die de farmaceutische distributeur in het kader van de prijs-volumeovereenkomst heeft verricht.

In deze omstandigheden wenst de verwijzende rechter antwoord te krijgen op de vraag of het al dan niet in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit dat een farmaceutische onderneming geen recht heeft op verlaging achteraf van de maatstaf van heffing, terwijl zij een betaling moet verrichten waarvan de directe ontvanger de nationale belastingdienst is, maar die indirect toekomt aan de NEAK, die uiteindelijk de koopprijs van de geneesmiddelen draagt, zodat die betaling deel uitmaakt van de financiering van geneesmiddelen subsidies.

IV. Overige procedurele aspecten

[OMISSIS]

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke overwegingen]

Boedapest, 30 maart 2023

[OMISSIS]

[OMISSIS] [ondertekeningen]

WERKDOCUMENT