

Sag C-802/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

31. oktober 2019

Forelæggende ret:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Afgørelse af:

6. juni 2019

Sagsøger og revisionsappellant:

Firma Z

Sagsøgt og revisionsindstævnt:

Finanzamt Y (skattemyndighederne)

Hovedsagens genstand

Moms – direktiv 2006/112 – rabat, som et apotek i Nederlandene i forbindelse med sine leveringer af lægemidler til tyske sygekasser yder til lovpligtigt sygeforsikrede personer i Tyskland – nedsættelse af afgiftsgrundlaget på grund af rabatten

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Er et apotek, som leverer lægemidler til en lovpligtig sygekasse, på grund af ydelse af en rabat til de sygeforsikrede berettiget til nedsættelse af afgiftsgrundlaget på grundlag af Den Europæiske Unions Domstols dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs Ltd, C-317/94 (EU:C:1996:400)?

- 2) Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende: Er det i strid med princippet om neutralitet og princippet om ligebehandling på det indre marked, hvis et apotek i indlandet kan nedsætte afgiftsgrundlaget, mens et apotek, som fra en anden medlemsstat leverer afgiftsfrit til den lovpligtige sygekasse inden for Fællesskabet, ikke kan?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig artikel 2, stk. 1, artikel 13, stk. 1, artikel 20, artikel 90 og artikel 138

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 I det omtvistede år (2013) leverede sagsøgeren fra Nederlandene receptpligtige lægemidler til Tyskland, dels til lovpligtigt sygeforsikrede personer og dels til personer med privat sygeforsikring. I begge tilfælde ydede sagsøgeren til gengæld for besvarelse af spørgsmål om den pågældende sygdom betalinger, som blev betegnet som kompensation (herefter »rabat«).
- 2 Leveringerne til lovpligtigt sygeforsikrede personer, som alene er genstand for den foreliggende tvist, afregnede sagsøgeren med de lovpligtige sygekasser. Disse betalte på grundlag af socialforsikringsretlige bestemmelser. For disse leveringer lagde sagsøgeren fra den 1. oktober 2013 til grund, at leveringsstedet lå i Nederlandene, at sagsøgeren i Nederlandene var berettiget til afgiftsfrihed for leveringer inden for Fællesskabet, og at de lovpligtige sygekasser skulle betale afgift af erhvervelserne inden for Fællesskabet i indlandet. Sagsøgeren lagde endvidere til grund, at den rabat, som sagsøgeren havde ydet, nedsatte afgiftsgrundlaget for moms.
- 3 Finanzamt fulgte ikke sagsøgerens opfattelse og udstedte en momsafgørelse, som sagsøgeren forgæves klagede over og indbragte for retten. Sagsøgeren har iværksat revisionsappel til prøvelse af forkastelsen af sit søgsmål og gør navnlig gældende, at virksomheden i henhold til Domstolens dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) er berettiget til en afgiftsregulering på grund af det nedsatte vederlag.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Det første præjudicielle spørgsmål

- 4 Ved besvarelsen af det første spørgsmål skal det bemærkes, at der i den foreliggende sag foreligger en kæde bestående af to leveringer, hvoraf kun den første er omfattet af anvendelsesområdet for afgiften.

- 5 Den første levering blev leveret af sagsøgeren til de lovpligtige sygekasser. Det drejer sig om leveringer inden for Fællesskabet, som var afgiftsfri for sagsøgeren på grund af forsendelsen af varerne fra Nederlandene til Tyskland i henhold til artikel 138 i direktiv 2006/112 og den hertil udstedte gennemførelsesbestemmelse i Nederlandene. De lovpligtige sygekasser anses ganske vist ikke for afgiftspligtige personer i henhold til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112. Da de imidlertid i henhold til national ret er juridiske personer, var leveringerne alligevel afgiftsfri i Nederlandene på grundlag af artikel 138 i direktiv 2006/112. I overensstemmelse hermed var de lovpligtige sygekasser som juridiske personer forpligtet til at betale afgift af erhvervelsen i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), sammenholdt med artikel 20 i direktiv 2006/112, idet de, da de ikke er afgiftspligtige personer, ikke kan fradrage den indgående afgift.
- 6 Sagsøgerens levering til de lovpligtige sygekasser blev fulgt af en levering fra de lovpligtige sygekasser til de personer, der er sygeforsikret hos dem. Det retsforhold, der ligger til grund for denne levering, følger af den tyske socialforsikringslovgivning. Med udleveringen af lægeordnede lægemidler opfylder de lovpligtige sygekasser nemlig deres pligt over for de forsikrede til sygebehandling.
- 7 Denne anden levering er i henhold til artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 ikke omfattet af anvendelsesområdet for afgiften. For det første skete den vederlagsfrit, da de lovpligtigt sygeforsikrede personer ikke betalte vederlag for de enkelte leverancer af lægemidler. De obligatoriske bidrag til sygeforsikringen, som betales af dem og deres arbejdsgivere, udgør et vederlag for forsikringsforholdet som sådant, men ikke et vederlag for de ydelser, der leveres i denne forbindelse. For det andet er lovpligtige sygekassers leveringer i henhold til artikel 13 i direktiv 2006/112 ikke leveringer foretaget af afgiftspligtige personer.
- 8 Den omstændighed, at sagsøgeren sendte varerne direkte til de forsikrede personer, er ikke til hinder for, at der foreligger to leveringer (sagsøgeren til den lovpligtige sygekasse og den lovpligtige sygekasse til de sygeforsikrede personer); dette har Domstolen allerede afgjort flere gange (jf. f.eks. dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Spørgsmålet i hovedsagen er, om sagsøgeren på grund af den rabat, som virksomheden ydede til aftagerne for den anden levering, kan gøre en nedsættelse af afgiftsgrundlaget gældende for den første levering til de lovpligtige sygekasser. Det er uomtvistet, at en sådan rabat grundlæggende fører til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Der er imidlertid behov for en afklaring af, om dette også gælder, når den anden levering ikke er omfattet af anvendelsesområdet for afgiften. Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal der ikke sondres imellem, om apoteket som i den foreliggende sag leverer fra udlandet eller fra indlandet.
- 10 Betingelsen for nedsættelsen kunne være, at alle transaktioner i den omhandlede kæde er omfattet af anvendelsesområdet for afgiften. Det kan tale til fordel for

dette synspunkt, at Domstolen begrundede nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i forbindelse med ydelse af en rabat til aftageren af en efterfølgende levering med, at det grundlæggende princip om neutralitet kræver, at ensartede varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde (dom Elida Gibbs, EU:C:1996:400, præmis 20, og dom af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, præmis 33). Denne produktions- og fordelingsvejs længde bestemmes efter den forelæggende rets opfattelse af de transaktioner, som i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 er omfattet af anvendelsesområdet for afgiften.

- 11 I sin dom i sagen Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) om ydelse af rabat til private sygeforsikringsvirksomheder lagde Domstolen til grund, at der forelå en kæde af transaktioner, som var omfattet af anvendelsesområdet for afgiften, og hvor apoteker udfører den sidste levering i transaktionskæden og i denne forbindelse »foretager udleveringer til personer dækket af en privat sygeforsikring«, for hvilke der betales et vederlag. I denne forbindelse mindskedes de private sygeforsikringsvirksomheders udgifter som følge af rabatten og dermed udgifterne for den, der skulle bære udgifterne til det afgiftspligtige køb af lægemidler. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag. Ydelsen af rabatten til de lovpligtigt sygeforsikrede personer har ingen som helst indvirkning på de udgifter, som de lovpligtige sygekasser skal afholde.

Det andet præjudicielle spørgsmål

- 12 Det andet præjudicielle spørgsmål, som kun opstår, såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan allerede skulle besvares benægtende af den grund, at Domstolen i sin dom af 19. oktober 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776) kun ophævede rabatforbuddet for levering af lægemidler for udenlandske apoteker, således at det fortsat består for indenlandske apoteker. Allerede med hensyn til forbuddet for indenlandske apoteker mod at yde rabat kan spørgsmålet om forskelsbehandling af udenlandske og indenlandske apoteker med hensyn til de momsretlige konsekvenser af en sådan ydelse af rabat være overflødig.
- 13 Såfremt Domstolen anser dette for uvæsentligt, er betydningen af artikel 90 i direktiv 2006/112 afgørende.
- 14 Der er to grunde, der taler for en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90 i direktiv 2006/112 til fordel for sagsøgeren. For det første har sagsøgeren ikke udført en afgiftspligtig transaktion i indlandet med hensyn til de leveringer, for hvilke en afgiftsnedsættelse kommer i betragtning. Da de udførte leveringer til de lovpligtige sygekasser blev afsendt fra Nederlandene, foreligger der nemlig ikke en afgiftspligtig transaktion i Tyskland, for hvilken afgiftsgrundlaget kunne nedsættes i Tyskland. For det andet er transaktionerne til de lovpligtige sygekasser, som er udført i Nederlandene, afgiftsfri i Nederlandene som leveringer inden for Fællesskabet.

- 15 Alligevel er det muligt, at det andet præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende, idet Nederlandene og Tyskland i henhold til opbygningen af direktiv 206/112 momsretligt tilhører et indre marked. På dette grundlag skal en levering fra Nederlandene til Tyskland egentlig ikke behandles anderledes end en indenlandsk levering.
- 16 Imidlertid var det indre marked mellem EU's medlemsstater kun ufuldstændigt gennemført i det omtvistede år, da de nationale beskatningskompetencer fortsat bestod (og fortsat består). Derfor er leveringer fra en medlemsstat til en anden mellem afgiftspligtige personer – eller, som i den foreliggende sag, foretaget af afgiftspligtige personer til juridiske personer – underlagt særlige regler, som fører til afgiftsfrihed som levering inden for Fællesskabet i afgangsmedlemslandet (i den foreliggende sag Nederlandene) i henhold til artikel 138 i direktiv 2006/112 og til afgiftspligt som erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), sammenholdt med artikel 20 i direktiv 2006/112, i bestemmelsesmedlemsstaten (i den foreliggende sag Tyskland).
- 17 Disse to omstændigheder udgør tilsammen transaktionen inden for Fællesskabet, som medfører, at afgiftspåleggelsen flyttes fra afgang- til bestemmelsesmedlemsstaten. Herom har Domstolen allerede afgjort, at levering inden for Fællesskabet af et gode og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør »én og samme økonomiske transaktion« (dom af 27.9.2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 23 f.), og i denne forbindelse er del af en »transaktion inden for Fællesskabet« (Teleos-dommen, EU:C:2007:548, præmis 37 og 41), hvis formål er at »overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted« (Teleos-dommen, EU:C:2007:548, præmis 36, af 27.9.2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 22, og Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 22, af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 30, og af 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 37).
- 18 I betragtning af den ovenstående ordning vedrørende det indre marked opstår spørgsmålet, om sagsøgeren, selv om virksomheden for så vidt angår de i denne sag omtvistede leveringer ikke har udført en afgiftspligtig transaktion i Tyskland, ikke alligevel skal behandles, som om der forelå en sådan transaktion. Den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet i Nederlandene skal i så fald med hensyn til forsendelsen af det leverede gode til Tyskland sidestilles med en transaktion, som er afgiftspligtig i Tyskland.
- 19 Til fordel for dette synspunkt taler en ligebehandling af transaktioner på det indre marked og i indlandet. På et ægte indre marked ville de leveringer, som sagsøgeren har udført, skulle behandles som indenlandske leveringer, således at der på grundlag af en nedsættelse af vederlaget ville ske en nedsættelse af afgiften. I denne forbindelse ville det være uvæsentligt, at afgiften for sagsøgerens levering ikke skal afholdes af sagsøgeren, men i forbindelse med erhvervessbeskatningen af de lovpligtige sygekasser.

- 20 Der kan ikke udledes en afklaring af dette spørgsmål af dommen af 15. oktober 2002, Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, præmis 64 f.), idet den forelæggende ret forstår den således, at der i denne dom ikke blev truffet en afgørelse om muligheden for nedsættelse af vederlaget i bestemmelsesmedlemsstaten (i den foreliggende sag Tyskland).

ARBEJDS
DOKUMENT