

Asia C-802/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

31.10.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

6.6.2019

Kantaja ja Revision-valittaja:

Yritys Z

Vastaaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Verotoimisto Y

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112 – Hinnanalennus, jonka Alankomaissa sijaitseva apteekki myöntää luovuttaessaan lääkkeitä saksalaisissa sairausvakuutuskassoissa lakisääteisesti vakuutetuille henkilöille Saksassa – Veron perusteen alentaminen hinnanalennuksen perusteella

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymykset

- 1) Onko apteekilla, joka toimittaa lääkkeitä lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle, oikeus pienentää vakuutetuille myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta Euroopan unionin tuomioistuimen 24.10.1996 antaman tuomion Elida Gibbs Ltd. (C-317/94, EU:C:1996:400) perusteella?

- 2) Mikäli kysymykseen vastataan myöntävästi, onko vastoin neutraalisuuden periaatetta ja yhdenvertaista kohtelua sisämarkkinoilla koskevaa periaatetta, että kotimainen apteekki voi pienentää veron perustetta, kun vastaavaa pienennystä ei voi tehdä apteekki, joka suorittaa toisesta jäsenvaltiosta verottoman yhteisöluovutuksen lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti sen 2 artiklan 1 kohta, 13 artiklan 1 kohta sekä 20, 90 ja 138 artikla

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja toimitti verovuoden (2013) aikana Alankomaista reseptilääkkeitä Saksaan yhtäältä lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille ja toisaalta henkilöille, joilla on yksityinen sairausvakuutus. Kummassakin tapauksessa kantaja suoritti maksuja, joita kuvattiin kutakin sairautta koskeviin kysymyksiin vastaamiseen liittyviksi kulukorvauksiksi (jäljempänä hinnanalennus).
- 2 Kantaja selvitti lakisääteisen sairausvakuutuskassan kanssa tilitykset, jotka liittyvät luovutuksiin lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille, joita puheena oleva asia yksinomaan koskee. Kyseiset kassat suorittivat maksut sosiaaliturvaoikeudellisten säännösten nojalla. Kantajan lähtökohtana 1.10.2013 alkaen suoritetuissa luovutuksissa oli se, että tavaroiden luovutuspaikka on Alankomaissa, että se voi hyödyntää yhteisöluovutusten verovapautusta kyseisten tavaroiden osalta ja että lakisääteisten sairausvakuutuskassojen yhteisöhankinnat verotetaan niiden kotimaassa. Lisäksi kantaja oletti, että sen myöntämä hinnanalennus oli alentanut veron perustetta.
- 3 Verotoimisto ei hyväksynyt kantajan näkemystä vaan antoi veropäätöksen, joka ei muuttanut kantajan tekemän oikaisuvaatimuksen ja tämän nostaman kanteen johdosta. Kantaja on tehnyt kanteen hylkäämisen johdosta Revision-valituksen, jossa se erityisesti esittää, että sillä on 24.10.1996 annetun tuomion Elida Gibbs (C-317/95, EU:C:1996:400) mukaan oikeus verotuksen oikaisuun vastikkeen pienentymisen vuoksi.

Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 4 Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaessa on otettava huomioon, että puheena olevassa tapauksessa on kyse kahden toimituksen muodostamasta ketjusta, jossa vain ensimmäinen toimitus kuuluu veron soveltamisalaan.

- 5 Ensimmäinen luovutus suoritettiin kantajalta lakisääteisille sairausvakuutuskassoille. Tällöin kyse oli yhteisöluovutuksista, jotka olivat direktiivin 2006/112 138 artiklan ja sen kansallista täytäntöönpanoa varten annetun Alankomaiden säännöksen mukaan kantajalle verottomia, koska tavarat lähetettiin Alankomaista Saksaan. Lakisääteiset sairausvakuutuskassat eivät ole direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisia. Koska ne kuitenkin kansallisen oikeuden mukaan ovat oikeushenkilöitä, olivat toimitukset Alankomaissa direktiivin 2006/112 138 artiklan perusteella verottomia. Vastaavasti lakisääteisillä sairausvakuutuskassoilla oli oikeushenkilöinä velvollisuus maksaa hankinnasta vero direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaan, luettuna yhdessä saman direktiivin 20 artiklan kanssa, mutta niillä ei ollut oikeutta verovähennykseen, koska ne eivät olleet direktiiviin mukaan verovelvollisia.
- 6 Kantajan suorittamaa luovutusta lakisääteisille sairausvakuutuskassoille seurasi toinen luovutus lakisääteisiltä sairausvakuutuskassoilta niiden vakuuttamille henkilöille. Tämän luovutuksen taustalla oleva oikeudellinen suhde perustuu Saksan sosiaaliturvaoikeuteen. Lääkärin määräämien lääkkeiden toimitus on nimittäin osa lakisääteisille sairausvakuutuskassoille kuuluvaa tehtävää huolehtia vakuutettujen henkilöiden terveydenhoidosta.
- 7 Toinen luovutus ei kuulu direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan veron soveltamisalaan. Yhtäältä toinen luovutus tapahtui vastikkeetta, koska lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluvat henkilöt eivät maksaneet yksittäisistä lääkkeiden luovutuksista vastiketta. Vakuutettujen ja heidän työnantajiansa maksamat pakolliset sairausvakuutusmaksut ovat vakuutusasteeseen kuuluvia vastikkeita mutta eivät vastikkeita vakuutuksen perusteella annetuista suorituksista. Toisaalta lakisääteisten sairausvakuutuskassojen suorittamissa luovutuksissa ei ollut direktiivin 2006/112 13 artiklan mukaan kyse verovelvollisten suorittamista luovutuksista.
- 8 Esteenä luovutusten tarkastelulle kahtena luovutuksena (kantajalta lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle ja jälkimmäiseltä edelleen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille) ei ole se, että kantaja on toimittanut tavarat suoraan vakuutetuille henkilöille; unionin tuomioistuimien vahvistanut tämän jo useaan kertaan (ks. esim. tuomio 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Puheena olevassa tapauksessa on kyse siitä, voiko kantaja vaatia veron perusteen pienennystä lakisääteiselle sairausvakuutuskassalle suorittamansa ensimmäisen luovutuksen osalta toisen luovutuksen vastaanottajalle myönnetyn hinnanalennuksen perusteella. Riidatonta on se, että tällainen hinnanalennus lähtökohtaisesti johtaa veron perusteen alenemiseen. On kuitenkin tarpeen selvittää, voidaanko tätä lähtökohtaa soveltaa myös silloin, kun toinen toimitus ei kuulu veron soveltamisalaan. Tähän kysymykseen vastaamiseksi ei ole tehtävä erottelua sen suhteen, suorittaako apteekki luovutuksen ulkomailta, kuten tässä tapauksessa, vai kotimaasta.

- 10 Veron perusteen pienennyksen edellytyksenä voisi olla se, että kyseisen luovutusketjun kaikki liiketoimet kuuluvat veron soveltamisalaan. Tätä tulkintaa voisi tukea se, että unionin tuomioistuin on perustellut veron perusteen pienentämistä jälkimmäisen luovutuksen vastaanottajalle myönnettävän hinnanalennuksen johdosta sillä, että verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta (tuomio Elida Gibbs, EU:C:1996:40, 20 kohta ja tuomio 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, 33 kohta). Tuotanto- ja jakeluketjun pituus määritetään ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan niiden liiketoimien perusteella, jotka direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan mukaan kuuluvat veron soveltamisalaan.
- 11 Tuomiossaan Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006), joka koski hinnanalennuksen myöntämistä yksityisille sairausvakuutuskassoille, unionin tuomioistuin lähti siitä, että kyse oli veron soveltamisalaan kuuluvasta liiketoimien ketjusta, kun apteekit suorittivat liiketoimien ketjun viimeisen luovutuksen ja ”suorittavat [lääkkeiden] luovutukset yksityisesti sairausvakuutetuille” vastiketta vastaan. Tällöin hinnanalennuksen johdosta vähentyivät yksityisten sairausvakuutuskassojen eli näin ollen sen tahon kustannukset, joka vastaa verollisten lääkkeiden hankinnasta aiheutuvien kulujen korvaamisesta. Näin ei ole nyt esillä olevassa tapauksessa: Hinnanalennuksen myöntäminen lakisääteisen sairausvakuutuksen piiriin kuuluville henkilöille ei vaikuta millään tavalla lakisääteisten sairauskassojen maksettavana oleviin kustannuksiin.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 12 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen, johon on vastattava vain siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, annettava vastaus voi jo sen johdosta olla kieltävä, että unionin tuomioistuin on 19.10.2016 antamassaan tuomiossa Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776) kumonnut lääkkeiden luovutusta koskevan hinnanalennusten kiellon vain ulkomaisten apteekkien osalta, minkä johdosta se on kotimaisten apteekkien osalta edelleen muuttumattomana voimassa. Ottaen huomioon kotimaisia apteekkejä koskevan hinnanalennusten kiellon on mahdollista, että tällaisten alennuksen myöntämisen arvonlisävero-oikeudellisiin seurauksiin liittyvä kysymys ulkomaisten ja kotimaisten apteekkien erilaisesta kohtelusta on tarpeeton.
- 13 Mikäli unionin tuomioistuin katsoisi, ettei tällä seikalla ole merkitystä, olisi direktiivin 2006/112 90 artiklan merkitys ratkaiseva.
- 14 On kaksi syytä, jotka puhuvat kantajan hyväksi koituvaa, direktiivin 2006/112 90 artiklan mukaista veron perusteen alentamista vastaan. Yhtäältä kantaja ei ole kotimaassa suorittanut niihin luovutuksiin liittyviä verollisia liiketoimia, joiden osalta veronalennus tulee kyseeseen. Koska luovutukset lakisääteisille sairausvakuutuskassoille toimitettiin Alankomaista, Saksassa ei ole suoritettu

sellaisia verollisia liiketoimia, joihin liittyvän veron perustetta voitaisiin Saksassa alentaa. Toisaalta Alankomaissa lakisääteisille sairausvakuutuskassoille suoritettujen liiketoimet ovat siellä yhteisöluovutuksina verottomia.

- 15 Toisaalta on mahdollista, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, sillä direktiivin 2006/112 järjestelmässä Alankomaat ja Saksa kuuluvat arvonlisävero-oikeudellisesti sisämarkkinoihin. Tällä perusteella Alankomaista Saksaan suoritettavaa luovutusta ei oikeastaan pitäisi kohdella eri tavoin kuin kotimaisia luovutuksia.
- 16 Riidanalaisena verovuonna unionin jäsenvaltioiden väliset sisämarkkinat eivät tosin olleet toteutuneet täydellisesti, sillä verotus perustui (ja perustuu edelleen) kansalliseen verotusoikeuteen. Näin ollen luovutuksiin jäsenvaltiosta toiseen verovelvollisten välillä – tai kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa, verovelvollisilta oikeushenkilöille – on sovellettava erityissääntelyä, joka johtaa lähtöjäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Alankomaat) yhteisöluovutuksen verottomuuteen direktiivin 2006/112 138 artiklan mukaan ja määräjäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Saksa) yhteisöhankinnan verollisuuteen saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan, luettuna yhdessä 20 artiklan kanssa.
- 17 Nämä tapahtumat muodostavat yhdessä yhteisöliiketoimen, jonka johdosta verotusoikeus siirtyy lähtöjäsenvaltiossa määräjäsenvaltioon. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että yhteisöluovutus ja yhteisöhankinta muodostavat ”yhdessä ja saman liiketoimen” (tuomio 27.9.2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, 23 kohta ja seur.) ja siten yhteisön sisäisen liiketoimen (tuomio Teleos, EU:C:2007:548, 37 ja 40 kohta), mikä merkitsee verotulojen siirtämistä siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (tuomio Teleos, EU:C:2007:548, 36 kohta; tuomio 27.9.2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, 22 kohta; tuomio 27.9.2009, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, 22 kohta; tuomio 22.4.2010, X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, 30 kohta ja tuomio 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, 37 kohta).
- 18 Edellä kuvattu sisämarkkinasääntely huomioon ottaen on kysyttävä, olisiko kantajaa, vaikka se ei ole suorittanut verollisia liiketoimia Saksassa tässä tapauksessa riidanalaisten luovutusten osalta, kaikesta huolimatta kohdeltava aivan kuin kyse olisi tällaisista liiketoimista. Veroton yhteisöluovutus Alankomaissa olisi tällöin Saksaan luovutetun tavaran lähettämisen osalta asetettava siellä veronalaisten liiketoimien kanssa samaan asemaan.
- 19 Tämän tulkinnan puolesta puhuu vaatimus sisämarkkinoilla ja kotimaassa suoritettujen liiketoimien yhdenvertaisesta kohtelusta. Todellisilla sisämarkkinoilla kantajan suorittamia luovutuksia kohdeltaisiin kuten kotimaisia luovutuksia, jolloin vastikkeen pienentyminen johtaisi verotuksen oikaisuun. Tällöin merkitystä ei olisi sillä, että kantajan suorittamaan luovutukseen liittyvä vero ei olisi kantajan vaan kyseisen hankinnan verottamisen muodossa lakisääteisten sairausvakuutuskassojen vastuulla.

- 20 Unionin tuomioistuimen 15.10.2002 antama tuomio komissio v. Saksa (C-427/98, EU:C:2002:581, 64 kohta) ei selvennä asiaa tältä osin, sillä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ymmärtää asian niin, ettei kyseisessä asiassa annettu ratkaisu koskenut mahdollisuutta vastikkeen pienentämiseen määräjäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Saksa).

TYÖASIAKIRJA