

Mål C-802/19

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

31 oktober 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 juni 2019

Klagande:

Företaget Z

Motpart:

Finanzamt Y

Saken i det nationella målet

Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112 – Rabatt som ett apotek i Nederländerna beviljar personer som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet i Tyskland i samband med apotekets leveranser av läkemedel till tyska sjukkassor – Nedsättning av beskattningsunderlaget med anledning av rabatten

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Har ett apotek, som levererar läkemedel till en lagstadgad sjukkassa, rätt att, på grund av att rabatt beviljas den sjukförsäkrade personen, sätta ned beskattningsunderlaget med stöd av EU-domstolens dom av den 24 oktober 1996 i målet Elida Gibbs Ltd., C-317/94 (EU:C:1996:400)?

- 2) Om ovanstående fråga besvaras jakande: Strider det mot principerna om neutralitet och likabehandling på den inre marknaden att ett apotek inom det egna territoriet kan sätta ned beskattningsunderlaget, men detta inte är möjligt för ett apotek som från en annan medlemsstat företar gemenskapsinterna leveranser till den lagstadgade sjukkassan vilka är undantagna från mervärdesskatt?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 2.1, 13.1, 20, 90 och 138

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klaganden, företaget Z, levererade det aktuella året (2013) receptbelagda läkemedel från Nederländerna till Tyskland, dels till personer som omfattades av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet, dels till personer med privat sjukförsäkring. För svar på frågor om sjukdomen i fråga gjorde företaget Z i båda fallen betalningar som betecknades som ersättning för utgifter (nedan kallade rabatter).
- 2 Företaget Z fakturerade de lagstadgade sjukkassorna för leveranserna till personer som omfattades av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet, vilka är den enda som är föremål för den aktuella rättstvisten. Sjukkassorna betalade i enlighet med socialförsäkringsbestämmelserna. Företaget Z utgick sedan den 1 oktober 2013 i samband med dessa leveranser från att leveransorten befann sig i Nederländerna, från att företaget Z där kunde komma i åtnjutande av undantag för skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser och från att de lagstadgade sjukkassorna skulle betala mervärdesskatt inom det egna territoriet på gemenskapsinterna förvärv. Företaget Z utgick dessutom från att de rabatter som det bekostade satte ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.
- 3 Finanzamt (skattemyndigheten) var inte av samma uppfattning som företaget Z och utfärdade ett beskattningsbeslut som företaget Z överklagade utan framgång. Därefter väckte företaget Z talan vid domstol. Talan ogillades, och företaget Z överklagade sistnämnda dom till Bundesfinanzhof och gjorde i synnerhet gällande att företaget med stöd av EU-domstolens dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) hade rätt till en skattejustering på grund av en nedsättning av ersättningen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs***Den första tolkningsfrågan***

- 4 Det ska, när den första tolkningsfrågan besvaras, beaktas att det i det aktuella fallet är fråga om två leveranser, av vilka bara den första omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 5 Den första leveransen företog företaget Z till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna. Det rörde sig om gemenskapsinterna leveranser som, enligt artikel 138 i direktiv 2006/112 och den bestämmelse om införlivande av denna artikel som antagits i Nederländerna, var undantagna från skatteplikt för företaget Z eftersom varorna avsänts från Nederländerna till Tyskland. De lagstadgade sjukförsäkringskassorna ska visserligen inte anses som beskattningsbara personer enligt artikel 13.1 i direktiv 2006/112, men eftersom de är juridiska personer enligt nationell rätt var leveranserna ändå undantagna från skatteplikt i Nederländerna enligt artikel 138 i direktiv 2006/112. I enlighet med detta var de lagstadgade sjukförsäkringskassorna skyldiga att i egenskap av juridiska personer betala mervärdesskatt på förvärvet enligt artikel 2.1 b i jämförd med artikel 20 i direktiv 2006/112, men eftersom de inte utgjorde beskattningsbara personer hade de inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 6 Leveransen från företaget Z till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna följdes av en andra leverans från de lagstadgade sjukförsäkringskassorna till de personer som var anslutna till sjukförsäkringen. Det rättsförhållande som ligger till grund för denna leverans följer av den tyska lagstiftningen om social trygghet. Genom att lämna ut läkemedel som läkare har förskrivit fullgör de lagstadgade sjukförsäkringskassorna nämligen sin skyldighet gentemot de försäkrade att tillhandahålla sjukvård.
- 7 Denna andra leverans omfattas inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112. Dels företogs leveranserna kostnadsfritt, eftersom de personer som var anslutna till det lagstadgade sjukförsäkringssystemet inte betalade för de enskilda leveranserna av läkemedel. De obligatoriska sjukförsäkringsavgifter som de sistnämnda och deras arbetsgivare betalar in utgör ersättning för försäkringsförhållandet som sådant, och inte ersättning för de tjänster som tillhandahålls i samband med detta. Dels utgjorde leveranserna från de lagstadgade sjukförsäkringskassorna enligt artikel 13 i direktiv 2006/112 inte leveranser från beskattningsbara personer.
- 8 Den omständigheten att företaget Z skickade varorna direkt till de försäkrade personerna utgör inte hinder för att det föreligger två leveranser (från företaget Z till en lagstadgad sjukförsäkringskassa och från en lagstadgad sjukförsäkringskassa till personer som omfattas av sjukförsäkringssystemet). Detta har EU-domstolen tidigare slagit fast vid flera tillfällen (se, till exempel, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).

- 9 Förevarande mål avser frågan huruvida företaget Z kan göra gällande en nedsättning av beskattningsunderlaget för den första leveransen till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna med anledning av den rabatt som företaget beviljade köparen av den andra leveransen. Det är ostridigt att en sådan rabatt i princip leder till en nedsättning av beskattningsunderlaget. Det behöver emellertid klarläggas huruvida detta också gäller när den andra leveransen inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. För att besvara denna fråga ska det inte göras åtskillnad beroende på om apoteket, så som i det aktuella fallet, levererar från utlandet eller från det egna territoriet.
- 10 Ett villkor för en nedsättning skulle kunna vara att alla transaktioner i den ifrågavarande kedjan omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Något som kan tala för detta är att EU-domstolen motiverade nedsättningen av beskattningsunderlaget i samband med att köparen av en efterföljande leverans gavs rabatt med att den grundläggande principen om skatteneutralitet kräver att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är (den ovannämnda domen i målet Elida Gibbs, EU:C:1996:400, punkt 20, och dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, punkt 33). Den hänskjutande domstolen anser att produktions- och distributionskedjans längd avgörs av de transaktioner som enligt artikel 2.1 i direktiv 2006/112 omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.
- 11 I den ovannämnda domen i målet Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) avseende rabatter till privata sjukförsäkringsgivare ansåg domstolen att det var fråga om en kedja av transaktioner som omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt där apoteken företog den sista leveransen i transaktionskedjan och härvid ”utför[de] sådana leveranser till personer som omfatta[de]s av en privat sjukförsäkring”, för vilket ersättning betalades. Genom rabatten minskade de privata sjukförsäkringsgivarnas omkostnader och därmed omkostnaderna för den som var tvungen att bära kostnaderna för inköp av skattepliktiga läkemedel. Detta har inte skett i förevarande fall. Rabatterna till de personer som omfattas av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet påverkar nämligen överhuvudtaget inte de lagstadgade sjukförsäkringskassornas omkostnader.

Den andra tolkningsfrågan

- 12 Den andra tolkningsfrågan, som bara ställs för den händelse den första frågan besvaras jakande, skulle kunna besvaras nekande redan av den anledningen att domstolen i dom av den 19 oktober 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776) upphävde förbudet mot rabatter för leverans av läkemedel endast för apotek utomlands, varför det fortfarande gäller oförändrat för apotek inom det egna territoriet. Redan med tanke på förbudet mot rabatter för apotek inom det egna territoriet skulle frågan om skillnad i behandling mellan apotek utomlands och apotek inom det egna territoriet vad gäller konsekvenserna i mervärdesskatt hänseende av en sådan rabatt inte behöva ställas.

- 13 Om domstolen anser att detta är oviktigt, är betydelsen av artikel 90 i direktiv 2006/112 avgörande.
- 14 Det finns två skäl som talar emot en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt direktiv 2006/112 till förmån för företaget Z. För det första har företaget Z inte utfört några skattepliktiga transaktioner i Tyskland för vilka en skatteminskning kommer i fråga. Eftersom leveranserna till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna utfördes från Nederländerna har de inte varit föremål för någon skattepliktig transaktion i Tyskland för vilken beskattningsunderlaget skulle kunna sättas ned där. För det andra är de leveranser som har utförts i Nederländerna till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna undantagna från skatteplikt där som gemenskapsintern leverans.
- 15 Den andra tolkningsfrågan skulle ändå kunna besvaras jakande, för enligt direktiv 2006/112 hör Nederländerna och Tyskland till en inre marknad i mervärdesskattelhänseende. Därför skulle en leverans från Nederländerna till Tyskland egentligen inte behandlas på annat sätt än en leverans inom det egna territoriet.
- 16 Det aktuella året hade emellertid den inre marknaden mellan medlemsstaterna i unionen bara förverkligats ofullständigt, eftersom medlemsstaternas beskattningsrätt fortfarande gällde (och fortfarande gäller). Därför ska, på leveranser från en medlemsstat till en annan mellan beskattningsbara personer – eller, så som i det aktuella fallet, från beskattningsbara personer till juridiska personer – särskilda regler tillämpas som leder till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans i avsändningsmedlemsstaten (Nederländerna i det aktuella fallet) enligt artikel 138 i direktiv 2006/112, och till skatteplikt för gemenskapsinternt förvärv enligt artikel 2.1 b jämförd med artikel 20 i direktiv 2006/112 i destinationsmedlemsstaten (Tyskland i det aktuella fallet).
- 17 Dessa båda händelser utgör tillsammans en gemenskapsintern transaktion genom vilken beskattningen flyttas från avsändningsmedlemsstaten till destinationsmedlemsstaten. EU-domstolen har tidigare i detta avseende slagit fast att en gemenskapsintern leverans och ett förvärv inom gemenskapen ”utgör en och samma ekonomiska transaktion” (dom av den 27 september 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 23 och 24) och en del av en ”transaktion inom gemenskapen” (domen i målet Teleos, EU:C:2007:548, punkterna 37 och 41), [och] att ”den skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen av de levererade varorna sker” (domen i målet Teleos, EU:C:2007:548, punkt 36, dom av den 27 september 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 22, och dom Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 22, dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 30, och dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 37).
- 18 Med hänsyn till ovanstående regel beträffande den inre marknaden uppkommer frågan huruvida företaget Z inte ändå kan behandlas som om en skattepliktig transaktion föreligger, trots att företaget inte har utfört någon skattepliktig

transaktion i Tyskland med avseende på de omtvistade leveranserna. Den från skatteplikt undantagna gemenskapsinterna leveransen i Nederländerna skulle då, eftersom den levererade varan skickats till Tyskland, jämföras med en transaktion som är skattepliktig där.

- 19 Något som talar för detta är att transaktioner inom den inre marknaden och transaktioner inom det egna territoriet ska behandlas lika. På en verklig inre marknad skulle de leveranser som företaget Z har utfört behandlas som leveranser inom det egna territoriet, varför skatten skulle justeras på grund av en nedsättning av ersättningen. Det skulle då sakna betydelse att mervärdesskatten för leveransen från företaget Z inte ska betalas av detta företag, utan av de lagstadgade sjukförsäkringskassorna inom ramen för förvärvsbeskattningen.
- 20 Domen av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkterna 64 och 65) ger ingen klarhet i detta avseende. Den hänskjutande domstolen tolkar nämligen domen så, att det i den inte fälldes något avgörande beträffande frågan huruvida en nedsättning av ersättningen i destinationsmedlemsstaten (Tyskland i det aktuella fallet) är möjlig.