Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
EVGENI TANCHE
föredraget den 11 juli 2017 [1]

Mål C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey
mot
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen,Tyskland))

”Mervärdesskatt – Leverans av läkemedel från tillverkaren till detaljhandeln via grossister –Artiklarna 73 och 90 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Lagstadgad skyldighet för tillverkaren att lämna rabatt beräknad i förhållande till priset – Medlemsstatens skattemyndighet behandlar rabatten som en nedsättning av priset med avseende på leveranser beträffande vilka lagstadgade (allmänna) sjukkassor varit delaktiga men inte om en privat sjukförsäkringsgivare varit delaktig – Principer som angetts i mål C-317/94, Elida Gibbs – Likabehandlingsprincipen”

I. Inledning

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (nedan kallat Boehringer) är en tillverkare av läkemedel i början av leveranskedjan som har en lagstadgad skyldighet enligt tysk rätt att lämna en rabatt på priset efter utförd leverans i förhållande till priset på produkterna. Den fråga som har uppkommit i målet vid den nationella domstolen är om det är förenligt med EU-rätten att Finanzamt Bingen-Alzey (Skattemyndigheten i Bingen-Alzey, nedan kallad medlemsstatens skattemyndighet) tillåter att Boehringer beaktar denna prisrabatt vid beräkning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende leveranser av läkemedel som utförts i samband med den allmänna sjukförsäkringen men inte privat sjukförsäkring?

2. Detta är den fråga som behandlas i beslutet om hänskjutande av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) och som kräver tolkning av artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.[2] Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har uppfattningen att domstolens avgörande i målet Elida Gibbs[3] är av central betydelse för lösning av tvisten. I målet Elida Gibbs fastställdes det att prisavdrag som gavs av ett bolag som befann sig i början av leveranskedjan till den slutliga konsumenten av dess produkter i samma leveranskedja genom användning av ett system där den sistnämnde visade upp rabattkuponger som betalning av en del av priset minskade beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på den leverans som det bolaget gjort trots att det inte förelåg något avtalsförhållande mellan bolaget och den slutliga konsumenten.

1 Originalspråk: engelska.

2 EUT L 347, 2006, s.1.

3 Dom av den 24 oktober 1996, C-317/94, EU:C:1996:400.

3. Enligt den hänskjutande domstolen är de allmänna sjukkassorna den slutliga konsumenten i leveranskedjan avseende Boehringers läkemedel men däremot inte de företag som tillhandahåller privat sjukförsäkring. Motiverar denna skillnad att medlemsstatens skattemyndighet inte medger att beskattningsunderlaget nedsätts med avseende på det sistnämnda slaget av leverans?

4. Jag har kommit till slutsatsen att den inte gör det.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Artikel 73 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6. Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.”

B. Nationell rätt

1. *Lagen om mervärdesskatt*

7. Enligt 10 § första stycket andra meningen Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG) omfattar vederlaget allt som förvärvaren erlagt (exklusive mervärdesskatt) för att erhålla leveransen i fråga.

8. Enligt 17 § första stycket första meningen UstG ska när beskattningsunderlaget för en beskattningsbar transaktion ändras den företagare som gjort leveransen i motsvarande omfattning korrigera det skattebelopp som ska betalas.

2. *Lagen om sjukförsäkring*

9. Enligt 2 § första stycket första meningen Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (socialförsäkringslag, avdelning 5, nedan kallad SGB V) ska (allmänna) sjukkassor tillhandahålla sina försäkrade de i lag föreskrivna förmånerna. Enligt 2 § andra stycket första meningen SGB V ska de försäkrade i princip erhålla förmånerna genom mottagande av tjänsterna i fråga. Enligt 2 § andra stycket tredje meningen SGB V ska de (allmänna) sjukkassorna ingå avtal med tjänsteleverantörerna, som exempelvis apoteken, om tillhandahållande av tjänster in natura. Enligt 129 § ska det föreligga ett ramavtal mellan de allmänna sjukkassornas centralorganisation och apotekens centralorganisation om distribution av läkemedel.

10. Enligt 130a § första stycket första till fjärde meningen SGB V ska de allmänna sjukkassorna få rabatt om i princip 7 av läkemedelsföretagets pris exklusive mervärdesskatt av apoteken avseende de läkemedel som lämnas ut för sjukkassornas räkning och som ska bekostas av dessa. Läkemedelsbolag som Boehringer är skyldiga att ersätta apoteken för rabatten.

11. Övriga bestämmelser i 130a § SGB V reglerar betalningsfrister och rabattens storlek i vissa fall.

12. Däremot betalar personer med privat försäkring själva för Boehringers läkemedel på apoteken och begär sedan ersättning för sina kostnader från den privata sjukförsäkringsgivare hos vilken de är försäkrade.

13. Med avseende på receptbelagda läkemedel ska emellertid bolag som Boehringer enligt 1 § Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (lag om rabatt på läkemedel, nedan kallad AMRabG) av den 22 december 2010 bevilja privata sjukförsäkringsgivare en rabatt när dessa ersätter privat försäkrade personer för receptbelagda läkemedel antingen helt eller delvis. Den rabatt som tillerkänns privata sjukförsäkringsgivare av bolag som Boehringer beräknas enligt beslutet om hänskjutande med utgångspunkt i den andel som återbetalas enligt 130a § styckena 1, 1a, 2, 3, 3a och 3b SGB V.

14. Enligt den rättspraxis som utvecklats i Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) nedsätts beskattningsunderlaget för mervärdesskatt med de rabatter som lämnas av bolag som Boehringer till apotek och grossister när allmänna sjukkassor varit delaktiga.

III. De faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15. Boehringer är ett läkemedelsföretag som tillverkar läkemedel och levererar dessa skattepliktiga produkter till apotek via grossister. Läkemedelsföretaget gjorde detta under 2011 som är det år som är aktuellt i detta mål.

16. I Tyskland lämnar apotek ut Boehringers läkemedel till personer med lagstadgad (allmän) sjukförsäkring enligt ett ramavtal med de allmänna sjukkassornas centralorganisation. Läkemedlen levereras till de allmänna sjukkassorna av apotek och de sistnämnda tillhandahåller dem till de personer som är försäkrade hos dem. Apoteken ger de allmänna sjukkassorna rabatt på priset för läkemedlen. I egenskap av läkemedelsbolag är Boehringer enligt 130a § första stycket SGB skyldigt att ersätta apoteken, eller grossisterna när de är delaktiga, för denna rabatt. Vid mervärdesbeskattningen behandlar skattemyndigheten denna rabatt som en nedsättning av vederlaget.

17. Apoteken lämnar ut läkemedel till personer med privat sjukförsäkring i enlighet med individuella avtal med dessa personer. De företag som tillhandahåller privat sjukförsäkring är till skillnad från allmänna sjukkassor inte själva köpare av läkemedlen utan ersätter endast de försäkrades kostnader för deras inköp av läkemedlen. Läkemedelsbolag som Boehringer är sedan enligt 1 § AMRabG skyldiga att bevilja den privata sjukförsäkringsgivaren rabatt på priset för läkemedlet. Medlemsstatens skattemyndighet betraktar inte denna rabatt som en nedsättning av vederlaget när det gäller mervärdesskatt. Om en person som har privat försäkring inte begär ersättning behöver inte sådana företag som Boehringer betala någon rabatt enligt 1 § AMRabG jämförd med 130a § SGB V. [4]

18. Under 2011 lämnade Boehringer den erforderliga rabatten till privata sjukförsäkringsgivare och beaktade den likväl i sin mervärdesskattedeklaration som en förändring av underlaget för beräkning av bolagets leveranser av läkemedel till företag som handlade med läkemedel. Till följd av en särskild mervärdesskattekontroll meddelade medlemsstatens skattemyndighet ett beslut om ändring av mervärdesskattetaxeringen i vilket dessa rabatter inte beaktades som en nedsättning av vederlaget. En begäran om omprövning som gavs in av Boehringer medförde inte någon ändring av beslutet.

4 Enligt skriftliga yttranden som getts in av Tyskland.

19. Boehringer väckte därför talan vid Finanzgericht (skattedomstol). Nämnda domstol ändrade mervärdesskattetaxeringen så, att rabatt som getts efter försäljning till privata sjukförsäkringsgivare beaktades på ett sådant sätt att omsättningen taxerades till Boehringers fördel vid den årliga mervärdesskattetaxeringen. Skattemyndigheten överklagade denna dom vad gäller en rättsfråga till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen).

20. Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), femte avdelningen, har hänskjutit följande fråga för förhandsavgörande.

”Har ett läkemedelsföretag som levererar läkemedel, på grundval av praxis från Europeiska unionens domstol (dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31) och med hänsyn till den unionsrättsliga principen om likabehandling, rätt till en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, om

– företaget levererar dessa läkemedel till apotek via grossister,

– apoteken utför skattepliktiga leveranser till personer med privat sjukförsäkring,

– sjukförsäkringsgivaren (företaget som tillhandahåller privat sjukförsäkring) ersätter de försäkrades kostnader för läkemedlen, och

– läkemedelsföretaget enligt en lagbestämmelse är skyldig att bekosta en ”rabatt” till företaget som tillhandahåller privat sjukförsäkring?”

21. Skriftliga yttranden har getts in av sökanden, regeringarna i Tyskland och Förenade kungariket samt av Europeiska kommissionen. Någon förhandling har inte hållits.

IV. Sammafattning av anförda argument

A. Boehringer och kommissionen

22. Boehringer och kommissionen har gjort gällande åsidosättande av principen om likabehandling (varvid Boehringer särskilt har åberopat åsidosättande av artikel 20 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna) för vilket det inte finns någon saklig motivering.

23. Oberoende härav har Boehringer påstått att resultatet blir detsamma med tillämpning av artikel 73 i direktiv 2006/112 tolkad mot bakgrund av domstolens avgörande i målet Glawe.[5] I det målet fann domstolen att när det gäller spelautomater som enligt tvingande lagstadgade krav är inrättade så att de betalar ut vinster om i genomsnitt åtminstone 60 procent av insatserna är det vederlag som faktiskt mottages av rörelseidkaren enligt föregångaren till artikel 73 i direktiv 2006/112[6] för tillhandahållande av automaterna endast den andel av insatserna som rörelseidkaren faktiskt själv kan behålla.[7]

5 Dom av den 5 maj 1994, C-38/93, EU:C:1994:188.

6 Det vill säga artikel 11A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

7 Dom av den 5 maj 1994, C-38/93, EU:C:1994:188, punkt 9. Boehringer hänvisar också till punkt 12 i samma dom och dom av den 17 september 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 30, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29 och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/84, EU:C:1996:400, punkt 27. I den sistnämnda påpekade domstolen att enligt fast rättspraxis utgör ”detta vederlag det ’subjektiva’ värdet, det vill säga vad som verkligen har uppburits i varje konkret fall, och inte ett värde som uppskattas enligt objektiva kriterier”.

24. Enligt Boehringer betyder detta att den rabatt som lämnats av Boehringer till privata försäkringsgivare ska på samma sätt beaktas mot bakgrund av att storleken på nedsättningen är klar och bestämd i förväg och att Boehringer enligt tysk rätt är skyldigt att ersätta privata försäkringsgivare med en bestämd del av försäljningspriset för sina läkemedel.

25. Boehringer och kommissionen har också åberopat artikel 90 i direktiv 2006/112 enligt den tolkning som gjorts i målet Elida Gibbs och har tillbakavisat de argument som framförts i skriftliga yttranden från Tyskland och Förenade kungariket med den innebörden att målet Elida Gibbs och avgöranden i tiden därefter, såsom i målet Ibero Tours [8] (som behandlas nedan i punkterna 35–39), bygger på den uppfattningen att betalningar till en enhet som befinner sig utanför leveranskedjan, som en privat försäkringsgivare, inte kan anses vara en sänkning av priset efter det att leverans skett enligt artikel 90 i direktiv 2006/112.

26. Enligt Boehringer och kommissionen behöver inte den enhet som erbjuder prisnedsättning till slutkonsumenten befinna sig i början på värdekedjan. Den faktor som främst bestämmer beskattningsunderlaget är det belopp som faktiskt mottas av leverantören och inte vad den som mottar leveransen har betalat. [9] Båda har åberopat principen om skatteneutralitet. [10] Kommissionen har påpekat att det ur ekonomisk synvinkel inte föreligger någon skillnad mellan en privat sjukförsäkringsgivare och en allmän sjukkassa.

27. Kommissionen har påstått att syftet med tysk rätt om nedsättning av priset för läkemedel är att säkerställa med lika behandling av allmän och privat sjukförsäkringsverksamhet. [11] Detta menar kommissionen måste med nödvändighet gälla även för mervärdesskatten.

B. Tyskland och Förenade kungariket

28. Som redan har nämnts är både Tyskland och Förenade kungariket av den uppfattningen att konstaterandet i domen i målet Elida Gibbs att det inte behöver föreligga ett avtalsförhållande mellan slutkonsumenten och en beskattningsbar person innan prisrabatter som lämnas av den sistnämnde till den förstnämnde kan beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget förutsätter att den beskattningsbara personen befinner sig i en kedja av transaktioner som slutar med slutkonsumenten. Tyskland och Förenade kungariket har gjort gällande att denna uppfattning har stöd i domstolens avgörande i målet Ibero Tours (som behandlas nedan i punkterna 35–39) [12] och Förenade kungariket har vidare framhållit att principerna i målet Elida Gibbs har bekräftats i målet kommissionen/Förbundsrepubliken Tyskland. [13]

29. Tyskland och Förenade kungariket erinrar om att det endast är fråga om vederlag om det finns ett direkt samband mellan de varor som levererats och det mottagna vederlaget [14] och att det inte finns något sådant samband mellan Boehringer och de privata sjukförsäkringsgivarna. Artikel 73 i direktiv 2006/112 ska tolkas i enlighet med den grundläggande principen om att

8 Dom av den 16 januari 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

9 Här hänvisar Boehringer till punkterna 29 och 35 i domstolens dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 28. Kommissionen hänvisar till dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 20.

10 Kommissionen har åberopat beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt21, och dom av den 8 juni 2006, L.u.p., C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 48 och där angiven rättspraxis.

11 Kommissionen hänvisar till handling från Bundestag 17/3698, s. 60 och 61 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

12 Dom av den 16 januari 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

13 Dom av den 15 oktober 2002, C-427/98, EU:C:2002:581.

14 Till stöd för detta argument har Tyskland åberopat dom av den 21 november 2013, Dixon's Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 33 som stöd för ergumentet. Förenade kungariket hänvisar till dom av den 5 februari 1981, Staatsecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, EU:C:1981:38, punkt 12, dom av den 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, C-230/87, EU:C:1988:508, punkt 11 och dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise, C-102/86, EU:C:1988:120, punkterna 11 och 12.

mervärdesskattesystemets mål är att beskatta endast slutkonsumenten.[15] Beskattningsunderlaget omfattar det vederlag som faktiskt erhållits av den beskattningsbara personen och inte ett värde som uppskattas efter objektiva kriterier.[16] Tyskland har påpekat att enligt domstolens rättspraxis är den avgörande faktorn vid beräkning av vederlaget förekomsten av ett avtal mellan parterna om utbyte av ömsesidiga tjänster, där den ersättning som en part uppbär utgör det verkliga och faktiska motvärdet för den vara som tillhandahållits den andre.[17] Det vederlag som uppburits av Boehringer förblir med avseende på leveranser till privat försäkrade personer det belopp som det mottog från den första kunden i leveranskedjan, det vill säga dess kunder, apoteken, eller i förekommande fall grossisterna.

30. Förenade kungariket har tillagt att de betalningar som erlagts av Boehringer inte kan anses vara subventioner enligt artikel 73 i direktiv 2006/112[18] och att artikel 90 i direktiv 2006/112 inte kan tillämpas i en situation där nationell rätt kräver att en leverantör ska betala ett bidrag, avgift eller skatt (till exempel för att stödja privat sjukvård). Förenade kungariket har hävdat att privata sjukförsäkringsgivare inte är kunder eller tredje parter. Tyskland har påpekat att artikel 79 b i direktiv 2006/112, vilken undantar prisnedsättning och rabatter som förvärvaren beviljas och som denne erhåller vid den tidpunkt då transaktionen äger rum, saknar betydelse för målet vid den nationella domstolen och har anfört att det målet har likheter med tvister där domstolen har funnit att beskattningsunderlaget vid försäljning som betalas med kreditkort ska vara hela försäljningspriset även när den beskattningsbara personen godtar ett lägre belopp från kreditgivaren som vederlag för kreditkortstjänsten.[19]

31. Med avseende på påstått åsidosättande av principen om likabehandling och skatteneutralitet har Tyskland och Förenade kungariket uppfattningen att den rabatt som betalas av Boehringer till apotek (och i förekommande fall till grossister) vid leverans av läkemedel via allmänna sjukkassor inte är jämförbar med den rabatt som betalas av Boehringer till privata sjukförsäkringsgivare.[20] Tyskland tillägger att det inte föreligger någon risk för snedvridning av konkurrensen: läkemedel som säljs till personer som omfattas av den allmänna sjukförsäkringen konkurrerar inte med läkemedel som säljs till personer med privat försäkring. Mot bakgrund av att de två situationerna inte är jämförbara finns det ingen anledning att bedöma om de är sakligt motiverade. Förenade kungariket har gjort gällande att unionslagstiftarens val av hur leveranserna ska behandlas bör respekteras.

32. Förenade kungariket har tillagt att principen om skatteneutralitet som är ett uttryck för att det gemensamma systemet för mervärdesskatt är avsett att endast beskatta slutkonsumenten inte är en primärrättslig bestämmelse som själv möjliggör bestämmandet av beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 73 och artikel 90.[21]

V. Bedömning

33. Tolkningsfrågan ska besvaras jakande av följande skäl.

15 Till stöd för det argumentet har Tyskland hänvisat till dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavosin, C-249/12 och 250/12,EU:C:2013:722, punkt 34.

16 Ibid. Punkt 33.

17 Tyskland åberopar dom av den 15 maj 2001, Primbrack, C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 25.

18 Förenade kungariket åberopar dom av den 22 november 2011, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2002:629, punkt 18.

19 Tyskland har hänvisat till dom av den 25 maj 1993, Bally, C-18/92, EU:C:1993:212, punkt 16, och dom av den 15 maj 2001, Primback, C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 38

20 Tyskland har bland annat hänvisat till dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:2011, punkt 49, dom av den 19 juli 2012, Lietuvos geležinkrliai, C-250/11, EU:C:2012:496, punkt 45 och dom av den 6 november 2014, Feakins, C-335/13, EU:C:2014:2343, punkterna 49 och 51.

21 Dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716 och dom av den 19 december 2013, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822.

34. Jag anser att det väsentliga i rättsutvecklingen i målet Elida Gibbs enbart låg i konstaterandet att en beskattningsbar person inte behöver vara knuten genom avtal till den som direkt har fördel av en rabatt innan den rabatten kan utgöra en nedsättning av priset efter det att leverans skett vid tillämpningen av artikel 90 i direktiv 2006/112.[22] Avsaknaden av anknytning genom avtal mellan Boehringer och de privata försäkringsgivarna till vilka bolaget enligt tysk rätt är skyldigt att lämna en rabatt efter köpet beräknad på priset är därför på samma sätt utan betydelse för tillämpligheten av artikel 90 i direktiv 2006/112.

35. Därutöver kan jag inte i domstolens avgörande i målet Ibero Tours[23] finna något uttryckligt konstaterande eller nödvändigt antagande av att regeln i Elida Gibbs-domen endast är tillämplig när mottagaren av rabatten är slutkonsumenten i en leveranskedja som börjar med den beskattningsbara person som lämnar rabatten. Domstolen har faktiskt uttalat att det inte finns något i Elida Gibbs-domen som tyder på att avsikten var att den skulle tolkas resriktivt och att domen har stöd i ordalydelsen av artikel 11 C. 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet[24] (nu artikel 90 i direktiv 2006/112) vilket förutsätter att en påföljande ändring av avtalsförhållanden inte är nödvändig.[25]

36. Ibero Tours, den beskattningsbara personen i det målet, var en resebyrå som tillhandahöll tjänster som mellanhand mellan researrangörer och deras kunder (nedan kallade resenärer). Till skillnad från förevarande mål som gäller en leveranskedja rörde detta en enda leverans. Ibero Tours mottog provision från researrangörerna för sina tjänster som mellanhand och använde en del av provisionen för att i praktiken subventionera resenärerna varför det belopp som researrangören mottog var högre än det som betalades av resenärerna. Ibero Tours gjorde med stöd av domen i *Elida Gibbs* gällande att den prisnedsättning som den tillerkände resenärerna skulle dras av från provisionen som Ibero Tours mottog från researrangörerna vid beräkningen av beskattningsunderlaget avseende Ibero Tours transaktioner.

37. Ibero Tours talan ogillades i huvudsak på grund av att domstolen fann att det var en mellanhand i en *enda transaktion*, snarare än en del av en transaktionskedja, mellan researrangören och dess kunder. Domstolen framhöll i målet Ibero Tours att det vederlag som skattebetalaren som första länk i leveranskedjan mottog i målet Elida Gibbs faktiskt sattes ned genom den nedsättning som denne beviljade slutkonsumenten direkt via ett system med rabattkuponger[26] medan Ibero Tours var skyldigt att betala researrangören det avtalade priset för dennes resetjänster oavsett den rabatt som Ibero Tours valde att ge resenärerna.[27] Inte heller påverkades det vederlag som Ibero Tours erhöll för sina förmedlingstjänster. En sådan prisnedsättning ledde följaktligen inte, enligt artikel 11A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (nu artikel 73 i direktiv 2006/112), till en minskning av beskattningsunderlaget vare sig för den huvudsakliga transaktionen eller för de tjänster som resebyrån tillhandahöll.[28]

22 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott, C-310/11 Grattan, EU:C:2012:568, i punkt 32 där generaladvokaten påpekade att ”i målet Elida Gibbs fastslog domstolen visserligen för första gången att en nedsättning av beskattningsunderlaget eventuellt också är möjlig när det avtalade vederlaget alls inte ändras”. Jag noterar också att ett viktigt påpekande av generaladvokaten Wathelet i punkt 29 i hans förslag, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2013:502, inte ifrågasattes av domstolen i det målet. Generaladvokaten Wathelet påpekade att ”även om domstolen betraktade den skattskyldige som ’den första länken i en kedja av transaktioner’ handlar det här snarare om en hänvisning till de faktiska omständigheterna i domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs i vilket en tillverkare som gav rabatter till den slutlige konsumenten fanns i början av kedjan, än om ett villkor för att komma i åtnjutande av en nedsättning av beskattningsunderlaget”.

23 Dom av den 16 januari 2014, C-300/12, EC:C:2014:8.

24 Dom av den 29 maj 2001, Freemans plc, C-86/99, EU:C: 2001:291, punkt 33.

25 Ibid.

26 Dom av den 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29.

27 Ibid. Punkt 31.

28 Ibid., punkt 32.

38. Jag uppfattar därför omnämnandet i domen i målet Ibero Tours av att researrangören ”inte var den första länken i en kedja av transaktioner, eftersom den tillhandahåller sina tjänster direkt till slutkonsumenten” endast som ett framhållande av det faktum att Ibero Tours i det målet endast tillhandahöll en förmedlande tjänst för denna enda transaktion. [29] Det är uppenbart att Boehringer inte har samma ställning.

39. Dessutom beviljade varken skattebetalaren i målet Elida Gibbs eller Ibero Tours rabatter på priset som en följd av en lagstiftningsåtgärd som förpliktade dem att göra det och som dessutom sattes i förhållande till priset. Det framgår emellerid av handlingarna i målet att detta är fallet när det gäller Boehringer.

40. Min uppfattning är därför att enligt domstolens praxis har inte Boehringer kunnat ”fritt förfoga över den totala summan” av det pris som erhölls vid den första försäljningen av dess produkter till apotek eller grossister. [30] Som mest har Boehringer de belopp, som det är skyldigt att betala till allmänna och privata sjukkassor och, vilket bör framhållas, är bestämda i förhållande till priset på levererade läkemedlen, endast ”i tillfälligt förvar”. [31]

41. Domstolen kom till en liknande slutsats i målet International Bingo Technology SA som gällde ett ingripande i lagstiftningen avseende det belopp som betalas i vinster i ett bingobrickspel. [32] Domstolen uttalade att ”eftersom den del av brickornas försäljningspris som betalas ut som vinster till spelarna har fastställts på förhand och är tvingande, kan den inte anses ingå i det vederlag som spelanordnaren erhållit för den tjänst som vederbörande har tillhandahållit spelarna”. [33]

42. Eftersom både artikel 73 och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet behandlar beståndsdelarna av ”beskattningsunderlag” kan jag inte se någon anledning till att avgöranden i samband med innebörden av ”ersättning” enligt artikel 73 i domen International Bingo Technology inte kan tillämpas vid tolkningen av ”vid nedsättning av priset” enligt artikel 90. [34] Jag vill även tillägga att det inte heller på något sätt kan ifrågasättas huruvida Boehringer gör utbetalningar till privata sjukkassor som vederlag för något slags tjänst. [35] Det är klart att så inte är fallet.

43. Jag håller med om att domstolen har påpekat att det ”synes således knappast vara lämpligt att tillämpa de allmänna slutsatser som kan dras av hur dessa transaktioner har beskattats för att avgöra hur vanliga leveranser av varor skall beskattas”. [36] Jag anser emellertid inte att dessa uttalanden även avser omständigheter under vilka en medlemsstats lagstiftning ingriper för att tvinga skattebetalaren att sätta ned det slutliga pris som denne erhåller för en leverans i proportion till priset för den leveransen, genom obligatoriska utbetalningar till antingen slutkonsumenten eller en tredje part.

29 Ibid. Punkt 30.

30 Dom av den 19 juli 2012, International Bingo Technology SA, C-377/11, EU:C: 2012:503, punkt 31. Se också dom av den5 maj 1994, Glawe, C-38/93,. EU:C:1994:181, och dom av den 24 oktober 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687.

31 Dom av den 19 juli 2012, International Bingo Technology SA, C-377/11, EU:C:2012:503, punkt 19. Detta uttalande gjordes av den hänskjutande domstolen i det fallet.

32 Domstolen kom till denna slutsats med tillämpning av föregångaren till artikel 73 i direktiv 2006/112, det vill säga artikel 11A.1 a i sjätte mervärdesskattedirektiv.

33 Dom av den 19 juli 2012, International Bingo Technology SA, C-377/11, EU:C:2012:503, punkt 28.

34 Jag noterar också att de rabatter som betalts av Boehringer inte ingår bland de poster som är uteslutna vid beräkning av beskattningsunderlaget vilka anges i artikel 79 i direktiv 2006/112.

35 Såsom har ansetts ske när kreditkortstjänster används i detaljhandelsförsäljning mellan kunder och butiker. Se, till exempel, dom av den 15 maj 2001, Primback, C-34/99, EU:C:2001:271.

36 Dom av den 29 maj 2001, Freemans plc, C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 30. Se också förslag av generaladvokaten Stix-Hackl i målet Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 74. Generaladvokaten Jacobs påpekade i sitt förslag, C-38/93, Glawe, EU:C:1994:81, punkt 16 att ”speltransaktioner lämpar sig dåligt för mervärdesbeskattning”.

Domstolen fann i domen Town and County Factors att den totala summan av tävlingsavgifter som arrangören av en tävling erhåller när arrangören valt att dela ut ett pris utgjorde beskattningsunderlag för den tävlingen delvis på grund av att det inte fanns några tvingande lagbestämmelser som innebar att en viss procentsats av spelarnas insatser måste betalas ut. [37]

44. Att anse privat försäkrade personer som slutkonsumenter i leveranskedjan, i stället för deras privata sjukkassor, kan möjligen betraktas som en rättslig fiktion, i synnerhet när den mervärdesskatt som dessa personer betalar till apoteken betalas tillbaka till dem som en del av den ersättning som tillhandahålls av de privata sjukförsäkringsgivarna. Domstolen har trots allt angett att ” beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet”. [38]

45. Betalningar som görs vid köpetillfället kan således ses som vederlag som erläggs av en tredje part enligt artikel 73 i direktiv 2006/112 när sådana tredje parter begär ersättning från privata sjukförsäkringsgivare och Boehringer blir skyldigt enlig tysk rätt att lämna den rabatt som anges i 1 § AMRagbG. Med det synsättet kan en privat sjukkassa anses utgöra slutkonsumenten av en leverans som Boehringer utfört i egenskap av beskattningsbar person så att det mervärdesskattebelopp som ska uppbäras av skattemyndigheten kommer att exakt motsvara det belopp som anges i fakturan och betalas av slutkonsumenten. [39] Den omständigheten att en privat sjukkassa inte är den direkta mottagaren av de läkemedel som Boehringer levererar medför inte att det saknas ett direkt samband mellan leveransen av varorna och det mottagna vederlaget. [40]

46. Det tillvägagångssätt som jag förordar förhindrar en situation där skattemyndigheten påför ett belopp som överstiger den skatt som betalts av den beskattningsbara personen. [41] Därigenom iakttas dessutom den grundläggande mervärdesskatteprincipen att grunden för beskattning är det vederlag som *faktiskt mottagits* [42] vilket med avseende på artikel 90 i direktiv 2006/112/EG kommer till uttryck som ett krav att sätta ned beskattningsunderlaget närhelst det efter det att en transaktion ägt rum visar sig att en del av eller hela vederlaget inte har mottagits av den beskattningsbara personen. [43]

47. Mot bakgrund av att artikel 90 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas i överensstämmelse med likabehandlingsprincipen som den återges i artikel 20 i stadgan stödjer slutligen även detta ett jakande svar på tolkningsfrågan. Oberoende av huruvida det föreligger konkurrens mellan tillhandahållandet av offentligt finansierade och privat finansierade läkemedel anser domstolen att likabehandling i skattefrågor inte är begränsad till principen om skatteneutralitet mellan konkurrerande näringsidkare utan likabehadlingsprincipen kan åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men som ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden. [44] Jag noterar att det i begäran om förhandsavgörande anges att de båda rabatterna endast kan särskiljas genom deras tekniska utformning, trots att de behandlas helt olika i mervärdesskattehänseende.

37 Dom av den 17 september 2002, C-498/99, Town and County Factors: EU:C:2002:494, punkt 30. Se också förslag av generaladvokat Kokott, Grattan plc, C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 45

38 Dom av den 7 oktober 2010, Loyalty Management UK, C-53/09 och C-55/09, EU:C:2010:590.

39 Dom av den 10 juli 2008, Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, C-484/06, EU:C:2008:394, punkt 36, med angivande av målet Elida Gibbs, punkt 24.

40 Se, analogt, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:815, punkt 35.

41 Till exempel dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 27 och där angiven rättspraxis och dom av den 7 november 2013, de förenade målen C-249/12 och C-250/12, Corina-Hrisi Tulică, EU:C:2013:722, punkt 36.

42 Min kursivering. Se till exempel dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 27 och där angiven rättspraxis.

43 Se dom av den 19 december 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, punkt 35, avseende föregångaren till artikel 90 i direktiv 2006/112, det vill säga artikel 11 C i sjätte direktivet. Se också dom av den 15 maj 2014, Almos Agrákülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 och där angiven rättspraxis.

44 Dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17 och där angiven rättspraxis.

48. Mot bakgrund av föremålet för artikel 90 i direktiv 2006/112 och syftet med den bestämmelsen som är att underlaget för fasställandet av mervärdesskatten ska vara det vederlag som faktiskt erhållits, jämte principerna och målsättningarna med mervärdesskattelagstiftningen, [45] anser jag att behandlingen i mervärdesskattehänseende av tillhandahållandet av läkemedel till personer med såväl allmän som privat försäkring är jämförbara situationer som behandlas olika utan att det finns något tydligt objektivt skäl för detta. [46]

49. Slutligen vill jag påpeka att mervärdesskatt är en indirekt skatt på konsumtion som bärs av konsumenten och att den beskattningsbara näringsidkaren ”endast” ombesörjer skatteuppbörd åt staten. [47] Därför delar jag uppfattningen att ”i händelse av en differens som annars inte kan överbryggas, kravet att det mervärdesskattebelopp som tas ut skall utgöra en korrekt andel av det faktiska belopp som slutligen erhålls av leverantören (och av det slutliga priset för kedjan i dess helhet) skall tillmätas större vikt än strukturella krav. Det är med andra ord viktigare att uppnå syftet än att använda de medel som utformats för detta ändamål”. [48]

VI. Förslag till avgörande

50. Jag föreslår därför följande svar på tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland):

Ett läkemedelsföretag som levererar läkemedel har, på grundval av praxis från Europeiska unionens domstol (dom Elida Gibbs av den 24 oktober 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31) och med hänsyn till den unionsrättsliga principen om likabehandling, rätt till en nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, om

– företaget levererar dessa läkemedel till apotek via grossister,

– apoteken utför skattepliktiga leveranser till personer med privat sjukförsäkring,

– sjukförsäkringsgivaren (företaget som tillhandahåller privat sjukförsäkring) ersätter de försäkrades kostnader för läkemedlen, och

– läkemedelsföretaget enligt en lagbestämmelse är skyldigt att bekosta en ”rabatt” till företaget som tillhandahåller privat sjukförsäkring.

45 Dom av den 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 42 och där angiven rättspraxis.

46 Se beslutet om hänskjutande.

47 Förslag av generaladvokaten Kokott i målet Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21 och där angiven rättspraxis.

48 Se förslag av generaladvokaten Jacobs, kommissionen/Tyskland, C-427/98, EU:C:2001:457, punkt 110.