Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. TANCHEV
fremsat den 11. juli 2017 [1]

Sag C-462/16

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Merværdiafgift – levering af lægemidler fra producenten til detailhandlende via grossister – artikel 73 og 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsgrundlag – lovbestemt forpligtelse for producenten til at indrømme en prisindekseret rabat – medlemsstatens afgiftsmyndigheder behandler rabatten som en prisnedsættelse for så vidt angår lovbestemte (offentlige) sygekasser, men ikke for så vidt angår private sygekasser – principper udviklet i sag C-317/94, Elida Gibbs – ligebehandlingsprincippet«

I. Indledning

1. Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (herefter »Boehringer«) fremstiller lægemidler og er placeret forrest i en forsyningskæde. Selskabet har i henhold til bestemmelser i tysk ret pligt til efter levering at indrømme et prisindekseret afslag i prisen for dets varer. Tvisten i hovedsagen vedrører spørgsmålet, om det er foreneligt med EU-retten, at Finanzamt Bingen-Alzey (afgiftsmyndigheden i Bingen-Alzey: »medlemsstatens afgiftsmyndighed«) tillader Boehringer at tage hensyn til afslaget i prisen, når selskabet opgør momsgrundlaget for så vidt angår lægemidler, der er blevet leveret under den offentlige sygeforsikring, men ikke under privat sygeforsikring?

2. Dette spørgsmål er genstanden for en kendelse fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) og nødvendiggør en fortolkning af artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2]. Ifølge Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) er Domstolens dom i Elida Gibbs-sagen [3] af væsentlig betydning for sagens afgørelse. I Elida Gibbs-dommen blev det fastslået, at prisnedsættelser for varer, som et selskab placeret forrest i forsyningskæden indrømmede den endelige forbruger i samme forsyningskæde i form af en ordning, hvor forbrugeren fremsendte værdikuponer til delvis dækning af varens pris, reducerede momsgrundlaget for så vidt angik levering fra selskabet, selv om der ikke fandtes et kontraktforhold mellem selskabet og den endelige forbruger.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – EUT 2006, L 347, s. 1.

3 – Dom af 24.10.1996 (C-317/94, EU:C:1996:400, herefter »Elida Gibbs-dommen«).

3. Ifølge den forelæggende nationale domstol er de offentlige sygekasser endelige forbrugere i leveringskæden for så vidt angår lægemidler fra Boehringer, og det er private sygekasser ikke. Kan denne forskel begrunde, at medlemsstatens afgiftsmyndighed afslår at nedsætte afgiftsgrundlaget for så vidt angår sidstnævnte form for leveringer?

4. Efter min opfattelse er dette ikke tilfældet.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 73 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6. Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.«

B. National ret

1. Lov om merværdiafgift

7. I henhold til § 10, stk. 1, andet punktum, i Umsatzsteuergesetz (tysk lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) omfatter vederlaget alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med undtagelse af omsætningsafgiften.

8. Det fremgår af UStG's § 17, stk. 1, første punktum, at såfremt beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion ændres, skal den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det skyldige afgiftsbeløb.

2. Lov om sygeforsikring

9. I henhold til § 2, stk. 1, første punktum, i Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch (den tyske sociallov, femte bog, herefter »SGB V«), stiller de (offentlige) sygekasser de ydelser, som loven indrømmer, til rådighed for deres forsikrede. I henhold til SGB V's § 2, stk. 2, første punktum, modtager de forsikrede principielt ydelserne i form af natural- og tjenesteydelser. I henhold til SGB V's § 2, stk. 2, tredje punktum, indgår (de offentlige) sygekasser aftaler med de parter, der erlægger ydelserne, f.eks. apoteker. I henhold til SGB V's § 129 består der en rammeaftale om lægemiddelforsyning mellem det nationale, offentlige sygekasseforbund og det nationale apotekerforbund.

10. I henhold til SGB V's § 130a, stk. 1, første til fjerde punktum, får de offentlige sygekasser et afslag, der i princippet udgør 7% af medicinalvirksomhedens salgspris uden moms for de lægemidler, der er udleveret for sygekassernes regning. Medicinalvarevirksomheder som Boehringer skal refundere apotekerne denne rabat.

11. Betalingsfristen og afslagets størrelse i særlige tilfælde er reguleret af andre bestemmelser i SGB V's § 130a.

12. Personer med privat sygeforsikring betaler derimod selv apotekerne for lægemidler fra Boehringer og anmoder efterfølgende den private sygekasse, som de er forsikret i, om refusion af udgifterne.

13. For så vidt angår receptpligtig medicin har medicinalvarevirksomheder som Boehringer imidlertid i henhold til § 1 i Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (lov om lægemiddelrabat, herefter »AMRabG«) af 22. december 2010 pligt til indrømme de private sygekasser et afslag, når disse delvist eller helt godtgør de privatforsikrede receptpligtige lægemidler. Ifølge forelæggelseskendelsen afhænger det afslag, som indrømmes private sygekasser af selskaber som Boehringer, af godtgørelsessatsen i henhold til SGB V's § 130a, stk. 1, 1a, 2, 3, 3a og 3b.

14. I henhold til retspraksis ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) reducerer afslag i prisen, som virksomheder som Boehringer indrømmer apoteker og grossister under den offentlige sygeforsikring, momsberegningsgrundlaget.

III. De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15. Boehringer er en medicinalvirksomhed, der fremstiller lægemidler, som leveres momspligtigt til apoteker via grossister. Dette var ligeledes tilfældet i 2011, som nærværende sag angår.

16. I Tyskland udleverer apotekerne lægemidler fra Boehringer til personer, der har en lovbestemt (offentlig) sygeforsikring, i henhold til en rammeaftale, der er blevet indgået med det centrale sygekasseforbund. Lægemidler leveres til de nationale, offentlige sygekasser, og sidstnævnte stiller dem til rådighed for personer, der er forsikret hos dem. Apotekerne indrømmer de offentlige sygekasser et afslag i prisen på lægemidlerne. I kraft af sin status som medicinalvirksomhed har Boehringer i henhold til § 130a, stk. 1, i SGB V pligt til at refundere apotekerne – eller eventuelt involverede grossister – denne rabat. I momsretlig henseende behandler afgiftsmyndighederne rabatten som en nedsættelse af vederlaget.

17. Apotekerne udleverer lægemidler til personer med privat sygeforsikring i henhold til individuelle aftaler med disse. Til forskel fra de offentlige sygekasser aftager private sygekasser ikke selv lægemidlerne, men godtgør alene de forsikrede de udgifter, som de har haft ved køb af lægemidlerne. Medicinalvirksomheder som Boehringer har herefter i henhold til § 1 i AMRabG pligt til at yde den private sygekasse et afslag i prisen på lægemidlet. Medlemsstatens afgiftsmyndighed betragter ikke dette afslag som en nedsættelse af vederlaget i relation til moms. Hvis en privatforsikret person ikke anmoder om godtgørelse, skal virksomheder som Boehringer hverken yde afslag i henhold til § 1 i AMRabG, sammenholdt med § 130a i SGB V[4].

18. I 2011 indrømmede Boehringer de private sygekasser den foreskrevne rabat og tog ikke desto mindre hensyn hertil i sin momsangivelse som en ændring af beregningsgrundlaget for så vidt angik levering af lægemidler til lægemiddelforhandlere. Efter en særlig momskontrol ændrede medlemsstatens afgiftsmyndighed momsansættelsen, hvorefter vederlaget ikke blev reduceret med disse rabatter. Boehringer påklagede afgørelsen, men fik ikke medhold.

4 – Ifølge Tysklands skriftlige indlæg.

19. Boehringer anlagde derefter sag for Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ændrede momsansættelsen, således at den rabat, der var blevet indrømmet de private sygekasser, blev taget i betragtning, og omsætningen følgelig blev ansat i Boehringers favør ved den årlige momsopgørelse. Medlemsstatens afgiftsmyndighed iværksatte en revisionsappel ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) til prøvelse af dommen fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

20. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), femte afdeling, har forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse.

»Er en medicinalvirksomhed, der leverer lægemidler, på grundlag af praksis fra Den Europæiske Unions Domstol (dom Elida Gibbs af 24.10.1996, C-317/94, EU:C:1996:400, Sml. I, s. 5339, præmis 28 og 31), og henset til EU-rettens ligebehandlingsprincip, berettiget til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, når

– virksomheden leverer disse lægemidler til apoteker via grossister

– apotekerne på afgiftspligtig vis leverer varerne til privat sygeforsikrede

– den, der forsikrer imod udgifter forbundet med sygdom (det private sygeforsikringsselskab), refunderer de forsikrede udgifterne til køb af lægemidlerne og

– medicinalvirksomheden som følge af en retlig ordning er forpligtet til at betale et »afslag« til det private sygeforsikringsselskab?«

21. Boehringer, den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen. Der er ikke blevet afholdt retsmøde.

IV. Sammenfatning af de fremsatte argumenter

A. Boehringer og Kommissionen

22. Boehringer og Kommissionen har gjort gældende, at der er sket en tilsidesættelse af princippet om ligebehandling, som ikke kan begrundes objektivt, i hvilken forbindelse Boehringer navnlig har påberåbt sig artikel 20 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

23. Boehringer har uafhængigt heraf gjort gældende, at det samme følger af artikel 73 i direktiv 2006/112 som fortolket under hensyn til Domstolens afgørelse i Glawe-sagen [5]. Domstolen fastslog i denne sag, at for så vidt angår spilleautomater, der i henhold til bindende regler i lovgivningen er konstrueret således, at gennemsnitligt mindst 60 % af spillernes indsatser udbetales til spillerne som gevinster, består den modydelse, som ejeren faktisk modtager for at stille automaterne til rådighed, i henhold til forgængeren for artikel 73 i direktiv 2006/112 [6] kun af den del af indsatserne, som han reelt selv kan disponere over [7].

5 – Dom af 5.5.1994 (C-38/93, EU:C:1994:188).

6 – Dvs. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette momsdirektiv«).

7 – Dom af 5.5.1994 (C-38/93, EU:C:1994:188, præmis 9). Boehringer har ligeledes henvist til samme doms præmis 12 samt til dom af 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 30), og af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 29), samt Elida Gibbs-dommen, præmis 27. I sidstnævnte dom bemærkede Domstolen, at ifølge fast praksis udgør »denne modværdi en »subjektiv« værdi, dvs. [den værdi,] der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier«.

24. Ifølge Boehringer følger det heraf, at der ligeledes skal tages hensyn til det afslag, som Boehringer indrømmer private sygekasser, idet afslagets størrelse er klart og er fastsat på forhånd, og idet Boehringer i henhold til tysk ret har pligt til at godtgøre de private sygekasser en bestemt del af salgsprisen for dets lægemidler.

25. Boehringer og Kommissionen har ligeledes henvist til artikel 90 i direktiv 2006/112, således som bestemmelsen er blevet fortolket i Elida Gibbs-dommen, og har afvist de argumenter, som blev fremført af Tyskland og Det Forenede Kongerige i deres skriftlige indlæg, hvorefter Elida Gibbs-dommen og senere afgørelser, såsom Ibero Tours-dommen [8] (der vil blive behandlet nedenfor i punkt 35-39), er udtryk for den opfattelse, at betalinger, der sker til modtagere uden for forsyningskæden, såsom private sygekasser, ikke kan anses for et afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, som omhandlet i artikel 90 i direktiv 2006/112.

26. Ifølge Boehringer og Kommissionen er det ikke nødvendigt, at den virksomhed, som tilbyder prisafslaget til den endelige forbruger, er placeret først i værdikæden. Den primære faktor ved fastsættelse af afgiftsgrundlaget er det beløb, som leverandøren faktisk modtog, og ikke hvad ydelsesmodtageren betalte [9]. De har begge henvist til princippet om afgiftsneutralitet [10]. Kommissionen har anført, at der ud fra en økonomisk betragtning ikke er nogen forskel mellem private og offentlige sygekassers situation.

27. Kommissionen har gjort gældende, at formålet med den tyske lov om lægemiddelrabatter er at sikre ligebehandling af offentlige og private sygeforsikringsselskaber [11]. Ifølge Kommissionen skal denne nødvendigvis omfatte moms.

B. Tysklands og Det Forenede Kongeriges argumenter

28. Som allerede anført finder såvel Tyskland som Det Forenede Kongerige, at konklusionen i Elida Gibbs-sagen – hvorefter det for så vidt angår beregningen af afgiftsgrundlaget ikke er et krav, at der består et kontraktforhold mellem den endelige forbruger og den afgiftspligtige, for at der kan tages hensyn til rabatter, som sidstnævnte har ydet førstnævnte – forudsætter, at den afgiftspligtige indgår i den transaktionskæde, som slutter med den endelige forbruger. Tyskland og Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at denne analyse har støtte i Ibero Tours-dommen (der behandles nedenfor i punkt 35-39) [12], og Det Forenede Kongerige har endvidere påpeget, at principperne i Elida Gibbs-dommen blev bekræftet i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland [13].

29. Tyskland og Det Forenede Kongerige har henvist til, at der kun kan være tale om modværdi, hvis der består en direkte sammenhæng mellem godet og den modtagne modværdi [14], og at der ikke findes en sådan sammenhæng mellem Boehringer og private sygekasser. Artikel 73 i direktiv 2006/112 skal fortolkes i overensstemmelse med det grundlæggende princip, hvorefter formålet med

8 – Dom af 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

9 – Boehringer har i denne forbindelse henvist til præmis 29 og 35 i Domstolens dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), samt præmis 28 i Elida Gibbs-dommen. Kommissionen har henvist til dom af 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 15), og af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 20).

10 – Kommissionen har henvist til kendelse af 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:825, præmis 21), og dom af 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

11 – Kommissionen har henvist til Deutscher Bundestag Drucksache 17/3698, s. 60 og 61 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

12 – Dom af 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

13 – Dom af 15.10.2002 (C-427/98, EU:C:2002:581).

14 – Tyskland har til støtte for dette argument henvist til dom af 21.11.2013, Dixon's Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, præmis 33). Det Forenede Kongerige har henvist til dom af 5.2.1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, EU:C:1981:38, præmis 12), af 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, EU:C:1988:508, præmis 11), og af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (C-102/86, EU:C:1988:120, præmis 11 og 12).

momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger [15]. Afgiftsgrundlaget omfatter den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier [16]. Tyskland har anført, at det ifølge Domstolens praksis om modværdi er afgørende, om der mellem parterne består en aftale om udveksling af gensidige ydelser, idet den ydelse, som modtages af den ene, udgør den reelle og faktiske modværdi for det gode, der leveres af den anden [17]. Den modydelse, som Boehringer modtog, er for så vidt angår leveringer til privatforsikrede, det beløb, som selskabet modtog fra den første kunde i forsyningskæden, hvilket alt efter omstændighederne er apoteker eller grossister.

30. Det Forenede Kongerige har endvidere anført, at godtgørelser, som Boehringer har ydet, ikke kan betragtes som tilskud i henhold til artikel 73 i direktiv 2006/112 [18], og at artikel 90 i direktiv 2006/112 ikke kan finde anvendelse på en situation, hvor det er et krav i henhold til national lov, at en leverandør yder et bidrag, et gebyr eller en afgift (f.eks. for at yde støtte til privat sygesikring). Det Forenede Kongerige har videre gjort gældende, at private sygekasser ikke kan betragtes som kunde eller tredjemand. Tyskland har anført, at artikel 79, litra b), i direktiv 2006/112, hvorefter rabatter og nedslag, der ydes kunden, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget, heller ikke er relevant for tvisten i hovedsagen, og har endvidere anført, at tvisten i hovedsagen kan sidestilles med sager, hvori Domstolen fastslog, at afgiftsgrundlaget ved salg, hvor der betales med kreditkort, er den samlede salgspris, selv om den afgiftspligtige accepterer et lavere beløb end dette fra kreditgiveren som modydelse for kreditkorttjenesten [19].

31. For så vidt angår den hævdede tilsidesættelse af princippet om ligebehandling og afgiftsneutralitet finder Tyskland og Det Forenede Kongerige, at det afslag, som Boehringer ydede apotekerne (og for så vidt relevant grossisterne) ved levering af lægemidler via offentlige sygekasser, ikke er sammenligneligt med det afslag, som Boehringer ydede private sygekasser [20]. Tyskland har tilføjet, at der ikke er nogen risiko for konkurrencefordrejning; lægemidler, der leveres til personer, der er omfattet af den offentlige sygesikring, konkurrerer ikke med lægemidler, der leveres til privatforsikrede. Da de to situationer ikke er sammenlignelige, er det ikke nødvendigt at undersøge, om de er objektivt begrundet. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at EU-lovgivers valg med hensyn til, hvorledes leveringerne skal behandles, bør respekteres.

32. Det Forenede Kongerige har endvidere anført, at princippet om afgiftsneutralitet, der er udtryk for, at det fælles værdiafgiftssystem alene har til formål at beskatte den endelige forbruger, ikke er en primærretlig regel, der i sig selv giver mulighed for at fastslå afgiftsgrundlaget som omhandlet i artikel 73 og artikel 90 [21].

V. Bedømmelse

33. Det forelagte spørgsmål skal besvares bekræftende af følgende grunde.

15 – Tyskland har til støtte for dette argument henvist til dom af 7.11.2013, Tulică og Plavosin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34).

16 – Ibidem, præmis 33.

17 – Tyskland har henvist til dom af 15.5.2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, præmis 25).

18 – Det Forenede Kongerige har henvist til dom af 22.11.2011, Office des produits wallons (C-184/00, EU:C:2001:629, præmis 18).

19 – Tyskland har henvist til dom af 25.5.1993, Bally (C-18/92, EU:C:1993:212, præmis 16), og af 15.5.2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, præmis 38).

20 – Tyskland har bl.a. henvist til dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49), af 19.7.2012, Lietuvos geležinkeliai (C-250/11, EU:C:2012:496, præmis 45), og af 6.11.2014, Feakins (C-335/13, EU:C:2014:2343, præmis 49 og 51).

21 – Det Forenede Kongerige har til støtte for dette argument henvist til dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), og af 19.12.2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822).

34. Det er min opfattelse, at det centrale i retsudviklingen i Elida Gibbs-dommen alene ligger i konstateringen af, at det er unødvendigt, at den afgiftspligtige er kontraktmæssigt knyttet til den umiddelbare rabatmodtager, for at det kan antages, at der foreligger et afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted som omhandlet i artikel 90 i direktiv 2006/112[22]. Den omstændighed, at der ikke foreligger et kontraktforhold mellem Boehringer og den private sygekasse, som selskabet i henhold til tysk ret efter levering har pligt til at indrømme en prisindekseret rabat, er således ligeledes irrelevant under tvisten i hovedsagen for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt artikel 90 i direktiv 2006/112 kan finde anvendelse.

35. Jeg finder desuden ikke, at det er muligt at udlede en udtrykkelig konstatering eller en nødvendig følge af Domstolens afgørelse i Elida Gibbs–dommen[23], hvorefter Elida Gibbs-reglen alene finder anvendelse for det tilfælde, at rabatmodtageren er den endelige forbruger i en forsyningskæde, hvori den afgiftspligtige, der yder rabatten, er første led. Domstolen har således fastslået, at der ikke i Elida Gibbs-dommen findes holdepunkter for, at den skal fortolkes restriktivt, og at dommen underbygger formuleringen af sjette momsdirektivs artikel 11, punkt C, stk. 1[24] (nu artikel 90 i direktiv 2006/112), hvorefter det ikke er en forudsætning for, at bestemmelsen finder anvendelse, at der er sket en sådan efterfølgende ændring af kontraktforholdet[25].

36. Den afgiftspligtige i Ibero Tours-dommen var et rejsebureau, der formidlede tjenesteydelser mellem rejsearrangører og rejsearrangørernes kunder (herefter »de rejsende«). Til forskel fra den foreliggende sag, der omfatter en forsyningskæde, vedrørte denne en enkeltstående ydelse. Ibero Tours modtog en kommission fra rejsearrangørerne for sine ydelser som formidler af en enkelt transaktion og benyttede en del af denne kommission til i realiteten at yde tilskud til de rejsende, således at det beløb, som rejsearrangøren modtog, var højere end det beløb, som de rejsende betalte. Ibero Tours gjorde under henvisning til Elida Gibbs-dommen gældende, at de prisnedsættelser, som det indrømmede de rejsende, skulle fradrages i den kommission, som Ibero Tours modtog fra rejsearrangørerne ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget for Ibero Tours' transaktioner.

37. Ibero Tours' påstand blev ikke taget til følge, idet Domstolen nærmere bestemt fandt, at selskabet snarere måtte anses for formidler af *én enkeltstående transaktion* end for et led i en kæde af transaktioner. Domstolen bemærkede i Ibero Tours-dommen, at den modværdi, som blev modtaget af den afgiftspligtige, som befandt sig forrest i en transaktionskæde, i Elida Gibbs-dommen faktisk reelt blev nedsat med den rabat, som denne ydede direkte til den endelige forbruger[26], mens Ibero Tours var forpligtet til at betale rejsearrangørerne den aftalte pris for rejseydelserne, uafhængigt af om Ibero Tours valgte at yde en rabat til den rejsende eller ej[27]. Den modværdi, som Ibero Tours modtog for sin mellemliggende ydelse, blev heller ikke berørt. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), (nu artikel 73 i direktiv 2006/112) medfører en sådan prisnedsættelse følgelig ikke en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for hverken hovedtransaktionen eller transaktionen med den af rejsebureauet leverede ydelse[28].

22 – Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 32), hvor generaladvokaten bemærkede, at »Domstolen […] for første gang i Elida Gibbs-sagen [fastslog], at en reduktion af beskatningsgrundlaget i givet fald også er mulig, selv om den kontraktligt fastsatte modydelse slet ikke ændres«. Det bemærkes endvidere, som Boehringer har gjort opmærksom på i sit indlæg, at en vigtig betragtning, som generaladvokat Wathelet fremførte i punkt 29 i sit forslag til afgørelse Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2013:502), ikke blev bestridt af Domstolen i denne sag. Generaladvokat Wathelet bemærkede, at »[s]elv om Domstolen betragtede den afgiftspligtige som »det første led i en transaktionskæde«, drejer det sig her om en henvisning til de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til Elida Gibbs-dommen, hvor producenten, der tilbød rabatter til den endelige forbruger, befandt sig i starten af kæden, snarere end et udtryk for en betingelse for at få nedsat beskatningsgrundlaget«.

23 – Dom af 16.1.2014 (C-300/12, EU:C:2014:8).

24 – Dom af 29.5.2001, Freemans (C-86/99, EU:C: 2001:291, præmis 33).

25 – Ibidem.

26 – Domstolens dom af 16.1.2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 29).

27 – Ibidem, præmis 31.

28 – Ibidem, præmis 32.

38. Jeg forstår derfor henvisningen i Ibero Tours-dommen til, at rejsearrangøren imidlertid ikke »befinder […] sig […] forrest i en transaktionskæde, idet han leverer sine ydelser direkte til den endelige forbruger«, blot som en fremhævelse af, at Ibero Tours i den pågældende sag alene formidlede en ydelse i forbindelse med denne enkeltstående transaktion [29]. Det er åbenbart, at Boehringer ikke befinder sig i samme situation.

39. Hverken i Elida Gibbs-dommen eller i Ibero Tours-dommen ydede den afgiftspligtige således rabatter som følge af en lovgivningsmæssig foranstaltning, som pålagde dem pligt hertil, og som endvidere var indekseret i forhold til prisen for transaktionen. Af sagens akter fremgår dette imidlertid at være tilfældet for Boehringers vedkommende.

40. Det er derfor min opfattelse, at Boehringer ifølge Domstolens retspraksis ikke »frit kunne disponere over den samlede sum« af den pris, som selskabet oppebar ved første salg af dets produkter til apoteker eller grossister [30]. Boehringer kan højst betragtes som »midlertidig deponering« [31] for så vidt angår det modtagne beløb, som selskabet senere er forpligtet til at betale til offentlige og private sygekasser, og som, nok så vigtigt, er indekseret i forhold til prisen på de leverede lægemidler.

41. Dette var Domstolens konklusion i dommen i sagen International Bingo Technology, der angik en lovgivningsmæssig regulering af størrelsen af det beløb, der blev udbetalt som gevinst ved bingospil [32]. Domstolen fastslog, at »[f]or så vidt som den del af bingopladernes pris, der uddeles som gevinster til spillerne, er fastsat på forhånd og er bindende, kan den ikke betragtes som en del af den modydelse, som spilarrangøren modtager for den tjenesteydelse, han leverer« [33].

42. Da såvel artikel 73 som artikel 90 i sjette momsdirektiv omhandler »afgiftsgrundlaget«, kan jeg ikke se nogen begrundelse for, at afgørelsen, der vedrører betydningen af »modværdi« i artikel 73 i dommen i sagen International Bingo Technology, ikke kan anvendes ved fortolkningen af »afslag i prisen« i artikel 90 [34]. Jeg vil tilføje, at der heller ikke er nogen tvivl om, at Boehringer foretager betalinger til private sygekasser som modværdi for en eller anden ydelse [35]. Det er åbenbart, at det ikke forholder sig således.

43. Jeg anerkender, at det ifølge Domstolen »næppe [er] hensigtsmæssigt at drage generelle konklusioner« af beskatningen af spiltransaktioner, »som også skal gælde for beskatningen af almindelig levering af goder« [36]. Jeg finder imidlertid ikke, at disse bemærkninger ligeledes omfatter omstændigheder, hvor medlemsstatens lovgivning pålægger den afgiftspligtige at reducere den pris, som denne i den sidste ende vil modtage for en transaktion, proportionalt med transaktionens pris gennem obligatoriske betalinger til enten den endelige forbruger eller tredjemand. Domstolen har i

29 – Ibidem, præmis 30.

30 – Dom af 19.7.2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, præmis 31). Jf. ligeledes dom af 5.5.1994, Glawe (C-38/93, EU:C:1994:188) og af 24.10.2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687).

31 – Dom af 19.7.2012, International Bingo Technology SA (C-377/11, EU:C:2012:503, præmis 19). Forslaget blev fremført af den nationale ret i den præjudicielle anmodning i sagen.

32 – Domstolen nåede dette resultat i relation til forgængeren for artikel 73 i direktiv 2006/112, nemlig artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv.

33 – Dom af 19.7.2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503, præmis 28).

34 – Det bemærkes endvidere, at de afslag, som Boehringer ydede, ikke er omfattet af de elementer, der er udelukket ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 79 i direktiv 2006/112.

35 – Hvilket er blevet anset for at være tilfældet, når kreditkorttjenester er involverede i detailsalg mellem kunder og forretninger. Jf. bl.a. dom af 15.5.2001, Primback (C-34/99, EU:C:2002:271).

36 – Dom af 29.5.2001, Freemans plc (C-86/99, EU:C:2001:291, præmis 30). Jf. ligeledes generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse af 27.9.2001, Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2001:494, punkt 74). Generaladvokat Jacobs bemærkede i punkt 16 i sag C-38/93, Glawe (EU:C:1994:81), at »spil egner sig dårligt til at blive pålagt moms«.

dommen i sagen Town and County Factors således fastslået, at den samlede gebyrsum, arrangøren af en konkurrence har modtaget, når denne valgte at udbetale en præmie, udgjorde beskatningsgrundlaget for konkurrencen, hvilket til dels skyldtes, at lovgivningen ikke indeholdt bindende regler om, at der skulle udbetales en vis procentdel af spilleindsatsen [37].

44. Det ses måske som en juridisk fiktion at betragte privatforsikrede snarere end deres sygekasser som endelige forbrugere i forsyningskæden, særligt når den moms, som de pågældende har betalt til apoteker, tilbagebetales til dem som del af den godtgørelse, som de opnår fra de private sygekasser. Domstolen har fastslået, at »det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed« [38].

45. Betalinger, der erlægges på købstidspunktet, kan derfor måske ses som en modydelse, som modtages af tredjemand som omhandlet i artikel 73 i direktiv 2006/112, når sådanne tredjemænd anmoder om godtgørelse fra den private sygekasse, og Boehringers pligt i henhold til tysk ret til at yde det afslag, som fremgår af § 1 i AMRagG indtræder. På denne baggrund kan en privat sygekasse anses for at være den endelige forbruger af en ydelse, som leveres af Boehringer som afgiftspligtig, således at det beløb, som skattemyndigheden opkræver i moms, følgelig præcist skal svare til det beløb, som er indberettet i moms på fakturaen, og Boehringer som den endelige forbruger har betalt til den afgiftspligtige person [39]. Den omstændighed, at den direkte modtager af de lægemidler, som leveres af Boehringer, ikke er en privat sygekasse, kan ikke bryde den direkte sammenhæng mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse [40]

46. Den fremgangsmåde, som jeg foreslår, vil undgå en situation, hvor afgiftsmyndighederne opkræver et højere beløb end den moms, som Boehringer har betalt som afgiftspligtig [41]. Det vil endvidere respektere det grundlæggende momsretlige princip, hvorefter afgiftsgrundlaget er den *faktisk modtagne* modydelse [42], hvilket i henhold til artikel 90 i direktiv 2006/112 kommer til udtryk som en forpligtelse til at nedsætte afgiftsgrundlaget i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet [43].

47. Når endelig henses til, at artikel 90 i direktiv 2006/112 skal fortolkes i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet, således som dette har fundet udtryk i chartrets artikel 20, giver dette ligeledes støtte for, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares bekræftende. Uanset om der er en konkurrence mellem levering af offentligt støttede og privat støttede lægemidler, har Domstolen fastslået, at det almindelige ligebehandlingsprincip på det fiskale område ikke er begrænset til konkurrerende erhvervsdrivende, men kan tilsidesættes ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter [44]. Jeg bemærker, at det i forelæggelsesafgørelsen anføres, at de to afslag i prisen kun kan adskilles på grundlag af deres tekniske karakteristika, selv om momsbehandlingen af dem er meget forskellig.

37 – Dom af 17.9.2002, Town and County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 30). Jf. ligeledes generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Grattan (C-310/11, EU:C:2012:568, punkt 45).

38 – Dom af 7.10.2010, Loyalty Management (C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590).

39 – Dom af 10.7.2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, EU:C:2008:394, præmis 36), der citerer Elida Gibbs-dommens præmis 24.

40 – Jf. analogt dom af 27.3.2014, Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:815, præmis 35).

41 – F.eks. dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska SA (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 27, og den deri nævnte retspraksis), og af 7.11.2013, Tulică and Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 36).

42 – Min fremhævelse. Jf. f.eks. dom af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

43 – Jf. dom af 15.5.2014, Almos Agrákülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), og af 19.12.2012, Grattan (C-310/11, EU:C:2012:822, præmis 35), vedrørende forgængeren til artikel 90 i direktiv 2006/112, nemlig artikel 11, punkt C, nr. 1), i sjette momsdirektiv.

44 – Jf. dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

48. På grundlag af indholdet af artikel 90 i direktiv 2006/112 og dens formål om at sikre, at grundlaget for opgørelsen af moms er den faktiske modydelse og de principper og mål, der gælder i momsretten [45], er det er min opfattelse, at den momsmæssige behandling af lægemidler, der leveres til offentligt og privatforsikrede personer, udgør sammenlignelige situationer, der behandles forskelligt, hvilket ikke kan begrundes objektivt [46].

49. Afslutningsvis er jeg enig i, at momsen er en indirekte forbrugsskat, som bæres af den endelige forbruger, og at den afgiftspligtige virksomhed »kun« handler som afgiftsopkræver på statens og statskassens vegne [47]. Derfor støtter jeg betragtningen om, »at i tilfælde af ellers uforenelige synspunkter bør kravet om, at den opkrævede moms skal udgøre den rette andel af den faktiske værdi, leverandøren i sidste instans modtager (og for distributionskæden som helhed den rette andel af den endelige pris), bør tillægges større vægt end de strukturbetingede krav. Med andre ord er opnåelsen af målet vigtigere end anvendelsen af de midler, der er udtænkt for at opnå målet [48].

VI. Forslag til afgørelse

50. Jeg foreslår derfor, at det af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) forelagte spørgsmål besvares således:

»En medicinalvirksomhed, der leverer lægemidler, er på grundlag af praksis fra Den Europæiske Unions Domstol (dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31), og henset til EU-rettens ligebehandlingsprincip, berettiget til en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til artikel 90 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, når

– virksomheden leverer disse lægemidler til apoteker via grossister

– apotekerne på afgiftspligtig vis leverer varerne til privat sygeforsikrede

– den, der forsikrer imod udgifter forbundet med sygdom (det private sygeforsikringsselskab), refunderer de forsikrede udgifterne til køb af lægemidlerne, og

– medicinalvirksomheden som følge af en retlig ordning er forpligtet til at betale et »afslag« til det private sygeforsikringsselskab.«

45 – Jf. dom af 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis) for så vidt angår relevansen af foranstaltningens sigte og formål ved afgørelsen af, om der foreligger sammenlignelige situationer.

46 – Jf. forelæggelsesafgørelsen.

47 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 21 og den deri nævnte retspraksis).

48 – Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Kommissionen mod Tyskland (C-427/98, EU:C:2001:457, punkt 110).