

## Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. marts 2021 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – principper fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – levering af lægemidler – tildelingen af rabatter – det præjudicielle spørgsmåls hypotetiske karakter – afvisning af anmodningen om præjudiciel afgørelse«

I sag C-802/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 6. juni 2019, indgået til Domstolen den 31. oktober 2019, i sagen:

### **Firma Z**

mod

### **Finanzamt Y,**

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin, og dommerne T. von Danwitz og P.G. Xuereb (refererende dommer),

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Firma Z ved Rechtsanwalt A. Erdbrügger,
- den tyske regering ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen først ved R. Lyal og R. Pethke, derefter ved R. Pethke som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60) og af princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Firma Z, en virksomhed, der i Nederlandene driver virksomhed med postordresalg af lægemidler, og Finanzamt Y (skatte- og afgiftsmyndigheden Y, Tyskland) vedrørende nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af rabatter på receptpligtige humanmedicinske lægemidler, som leveres fra Nederlandene til Tyskland.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

3 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra a) og b), i direktiv 2006/112 bestemmes:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36

[...]

4 Nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, foreskriver følgende:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke [for] afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvriddning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer [for] afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

5 Samme direktivs artikel 20 fastsætter:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller

transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.

[...]«

6 Artikel 33, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Uanset artikel 32 anses leveringsstedet for varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, når følgende betingelser er opfyldt:

a) [L]everingen af varer finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person.

b) [D]e leverede varer er hverken nye transportmidler eller varer, der med eller uden afprøvning leveres af leverandøren eller for hans regning efter montering eller installering.«

7 Nævnte direktivs artikel 73 er affattet som følger:

»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.«

8 Samme direktivs artikel 83 har følgende ordlyd:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet indgår de samme elementer i afgiftsgrundlaget som dem, der anvendes ved opgørelse af afgiftsgrundlaget ved levering af de samme varer på medlemsstatens område, jf. kapitel 1. [...]«

9 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.«

10 Direktivets artikel 138, stk. 1, foreskriver:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

## **Tysk ret**

### *Momslovgivningen*

11 I henhold til § 1, stk. 1, nr. 1) og 5), i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2005 I, s. 386) (herefter »UStG«), er en momspligtig transaktion:

»1) [[]evering og andre ydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod vederlag

som led i virksomhedsudøvelsen

[...]

5) erhvervelse inden for Fællesskabet mod vederlag i indlandet.«

12 UStG's § 1a, stk. 1, foreskriver:

»Der foreligger en erhvervelse inden for Fællesskabet mod vederlag, når følgende betingelser er opfyldt:

1) [E]n vare overgår i forbindelse med levering til en køber (erhverver) fra én medlemsstats område til en anden medlemsstats område [...]

2) [E]rhververen er

a) en erhvervsdrivende, som erhverver varen til sin virksomhed, eller

b) en juridisk person, der ikke er erhvervsdrivende, eller som ikke erhverver varen til sin virksomhed, [...]

3) [L]evering til erhververen

a) foretages af den erhvervsdrivende mod vederlag som led i virksomhedsudøvelsen [...]

[...]«

13 UStG's § 17, stk. 1, første punktum, bestemmer:

»I tilfælde af ændring af afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, skal den erhvervsdrivende, som har gennemført denne transaktion, regulere det herfor skyldige afgiftsbeløb.«

### *Sygesikringslovgivningen*

14 § 2 i Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (den tyske sociallov, femte bog) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2011 I, s. 2983), bestemmer:

»1. Sygekasserne stiller de i kapitel tre omhandlede ydelser til rådighed for deres forsikrede under hensyn til princippet om god forvaltningsskik (§ 12), i det omfang disse ydelser ikke er omfattet af de forsikredes eget ansvar.

2. De forsikrede modtager ydelserne i form af natural- eller tjenesteydelser, medmindre andet er fastsat i denne bog eller i niende bog. [...] Levering af naturalydelser og tjenesteydelser er omfattet af aftaler indgået mellem sygekasserne og tjenesteyderne i overensstemmelse med bestemmelserne i fjerde kapitel.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

15 Firma Z er et apotek, som i 2013 fra Nederlandene leverede receptpligtige lægemidler til Tyskland. Lægemidlerne blev sendt dels til personer, der var dækket af den lovpligtige sygeforsikring, dels til personer, der havde en privat sygeforsikring. Ved besvarelse af et spørgeskema om den sygdom, som de led af, udbetalte Firma Z et vist beløb til de adspurgte som »kompensation« herfor.

16 Når Firma Z leverede receptpligtige lægemidler til personer, der var dækket af en privat sygeforsikring, var virksomheden af den opfattelse, at den havde indgået aftaler om salg af disse lægemidler med disse personer og havde foretaget leveringen direkte til disse personer. Virksomheden mente på grundlag af bestemmelserne om postordresalg i artikel 33 i direktiv 2006/112 og den nationale lovgivning, at disse leveringer var afgiftspligtige i Tyskland. Firma Z var ligeledes af den opfattelse, at den kompensation, der blev udbetalt til disse personer, medførte en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til UStG's § 17, stk. 1. Beskatningen af de nævnte leveringer til privat sygeforsikrede samt af leveringen af håndkøbslægemidler til disse personer eller til personer med den lovpligtige sygeforsikring på grundlag af købsaftaler, som Firma Z indgik direkte med disse personer, er ikke genstand for tvisten i hovedsagen.

17 Når Firma Z leverede receptpligtige lægemidler til personer, der var dækket af den lovpligtige sygeforsikring, foretog virksomheden dels en afregning med de lovpligtige sygekasser på grundlag af lovgivningen om social sikring, dels trak den den kompensation, der blev udbetalt til de pågældende personer, fra den andel, som disse personer skulle betale for det bestilte lægemiddel. For disse leveringer mente Firma Z, at leveringsstedet fra den 1. oktober 2013 lå i Nederlandene, og at virksomheden kunne påberåbe sig momsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet. De lovpligtige sygekasser skulle i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), i direktiv 2006/112 betale moms af disse erhvervelser i Tyskland. Firma Z var desuden af den opfattelse, at den kompensation, der blev udbetalt til personer med den lovpligtige sygeforsikring i henhold til UStG's § 17, stk. 1, medførte en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for leveringer foretaget i Tyskland til personer med en privat sygeforsikring, og virksomheden foretog en afgiftsberigtigelse heraf.

18 Idet skatte- og afgiftsmyndigheden Y ikke fulgte denne fremgangsmåde, udstedte den en efteropkrævning. Efter at Firma Z fik afslag på sin klage over denne afgørelse, anlagde sidstnævnte sag ved Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

19 Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) frifandt skatte- og afgiftsmyndigheden Y med den begrundelse, at eftersom leveringen til de lovpligtige sygekasser ikke var afgiftspligtig, var det ikke muligt at nedsætte afgiftsgrundlaget. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) fastslog, at der ikke var noget retsgrundlag for, at Firma Z kunne få momsen delvis tilbagebetalt.

20 Idet Firma Z var af den opfattelse, at virksomheden i henhold til dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), var berettiget til at foretage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget som følge af en reduktion af sit vederlag, iværksatte den revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) til prøvelse af dommen fra Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager).

21 Den forelæggende ret har anført, at henset til dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31), og af 16. januar 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 29), forholder det sig således, at når en fabrikant af et produkt, der, skønt han ikke kontraktligt er bundet til den endelige forbruger, er det første led i en transaktionskæde, som ender hos sidstnævnte, giver den endelige forbruger en prisnedsættelse, skal der i medfør af Domstolens praksis i momsgrundlaget ske fradrag af denne nedsættelse

22 Den forelæggende ret har anført, at Domstolen dog har afvist en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, når et rejsebureau, der handler som formidler, på eget initiativ og for egen regning tildeler den endelige forbruger en nedsættelse af prisen for den hovedydelse, der leveres af rejsearrangøren (dom af 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 33).

23 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at Domstolen har fastslået, at den rabat, som en medicinalvirksomhed i medfør af en national lov yder et privat sygeforsikringselskab, i henhold til artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 medfører en nedsættelse af afgiftsgrundlaget til fordel for denne medicinalvirksomhed, når leveringen af farmaceutiske produkter finder sted gennem grossister til apoteker, som foretager udleveringer til personer dækket af en privat sygeforsikring, der godtgør sine forsikrede udgiften til køb af farmaceutiske produkter (dom af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 46).

24 Ifølge den forelæggende ret er det nødvendigt at klarlægge begrebet »transaktionskæde«, der begynder med den person, der yder rabatten – i det foreliggende tilfælde Firma Z – og slutter med den person, der modtager rabatten, dvs. de personer, der er dækket af den lovpligtige sygeforsikring. Spørgsmålet er, om alle transaktionerne i denne kæde skal være omfattet af momsens anvendelsesområde i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 for at kunne foretage den nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der er fastsat i dette direktivs artikel 90, stk. 1.

25 Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at princippet om neutralitet kræver, at ensartede varer i de enkelte lande beskattes ens uanset produktions- og fordelingsvejens længde (dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 20, og af 20.12.2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, præmis 33). Ifølge den forelæggende ret bestemmes produktions- og fordelingsvejens længde følgelig af de transaktioner, der i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 er omfattet af momsens anvendelsesområde.

26 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at rabatten i forbindelse med den tvist, der gav anledning til dom af 20. december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), havde til virkning at reducere udgifterne for de private sygeforsikringselskaber og dermed udgifterne til dem, der skulle bære udgifterne til den afgiftspligtige erhvervelse af lægemidler, hvilket ikke er tilfældet i den sag, der verserer for den, eftersom den rabat, der ydes de personer, der er dækket af den lovpligtige sygeforsikring, ikke har nogen indflydelse på de udgifter, som de lovpligtige sygekasser skal betale.

27 Den forelæggende ret er ligeledes i tvivl om, hvorvidt de transaktioner, der udføres på det nationale område, og de transaktioner, der udføres på det indre marked, behandles lige.

28 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

### **Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse**

29 Den tyske regering har fremsat en formalitetsindsigelse mod anmodningen om præjudiciel afgørelse, eftersom de forelagte spørgsmål er uden relevans for afgørelsen af tvisten i hovedsagen og er af hypotetisk karakter.

30 Den tyske regering har således anført, at det er ubestridt, at de i hovedsagen omhandlede leveringer udgjorde leveringer inden for Fællesskabet og i henhold til direktiv 2006/112 var fritaget for moms i afgangsmedlemsstaten, dvs. Nederlandene. Eftersom der ikke eksisterer noget afgiftsgrundlag for disse leveringer, er en nedsættelse af dette grundlag i henhold til direktivets artikel 90 følgelig umulig. I denne forbindelse har den tyske regering ligeledes anført, at Firma Z i hovedsagen ikke har foretaget en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i forbindelse med virksomhedens leveringer til den lovpligtige sygekasse, men nedsatte afgiftsgrundlaget for leveringer til personer med en privat sygeforsikring, selv om dette afgiftsgrundlag ikke havde nogen forbindelse med leveringerne til den lovpligtige sygekasse.

31 Ifølge den tyske regering vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en nedsættelse af afgiftsgrundlaget er mulig, udelukkende en situation, der er knyttet til apoteker etableret i Tyskland, hvor leveringen af lægemidler ikke er afgiftsfritaget, men er afgiftspligtig, hvilket er uden betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

32 Under alle omstændigheder forbyder den tyske lovgivning apoteker, der er etableret på det nationale område, at yde rabatter på lægemidler.

33 Firma Z er ligeledes af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom der mellem Firma Z og de personer, der er dækket af den lovpligtige sygeforsikring, foreligger et direkte leveringsforhold. Prisnedsættelserne nedsætter følgelig direkte afgiftsgrundlaget, og de to spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, er uden relevans, mens det forudgående spørgsmål om karakteren af forholdet mellem Firma Z og disse personer bør undersøges.

34 Det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at det inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter i henhold til artikel 267 TEUF udelukkende tilkommer de nationale retter, for hvilke tvisten er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af de konkrete omstændigheder i hver sag at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 24.11.2020, Openbaar Ministerie (Dokumentfalsk), C-510/19, EU:C:2020:953, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

35 Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål fremsat af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 24.11.2020, Openbaar Ministerie (Dokumentfalsk), C-510/19, EU:C:2020:953, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

36 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret er i tvivl om fortolkningen og anvendelsen af artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt et apotek, der er etableret i én medlemsstat, har ret til at nedsætte sit afgiftsgrundlag, når apoteket dels leverer lægemidler i en anden medlemsstat til en

lovpligtig national sygekasse – idet denne transaktion i denne medlemsstat er omfattet af momsens anvendelsesområde – dels yder rabat til en person, der er tilsluttet denne sygekasse, og til hvilken lægemidlet leveres i forbindelse med en anden levering, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde. Den forelæggende ret har i denne henseende tilstrækkeligt og præcist redegjort for de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til tvisten i hovedsagen, samt de retlige rammer i hovedsagen, hvoraf det fremgår, at de forelagte spørgsmål ikke er hypotetiske.

37 Hvad angår Firma Z' argumentation skal det desuden bemærkes, at den forelæggende ret har anført, at den navnlig med hensyn til den nationale lovgivning om sygeforsikring ikke var i tvivl om karakteren af de omhandlede tjenesteydelsesforhold. I denne henseende skal der henvises til, at i medfør af artikel 267 TEUF, der er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af de faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence. Domstolen har nærmere bestemt alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen og gyldigheden af en EU-retsakt med udgangspunkt i de faktiske omstændigheder, som den nationale ret har anført i forelæggelsen. Det tilkommer derimod udelukkende den forelæggende ret at fortolke den nationale lovgivning. Det tilkommer ligeledes alene den nationale ret inden for rammerne af den præjudicielle procedure at fastlægge indholdet af de spørgsmål, den vil forelægge Domstolen. Domstolen kan ikke på anmodning fra en af parterne i tvisten i hovedsagen tage stilling til spørgsmål, der ikke er forelagt den af den nationale ret (jf. i denne retning kendelse af 7.10.2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-82/13, EU:C:2013:655, præmis 11, og dom af 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 48).

38 Heraf følger dels, at den fortolkning af EU-retten, der er anmodet om i det foreliggende tilfælde, har forbindelse med hovedsagens genstand, dels at de forelagte spørgsmål ikke er af hypotetisk karakter, uden at det er nødvendigt at undersøge spørgsmålet om karakteren af forholdet mellem Firma Z og de personer, der er omfattet af den lovpligtige sygeforsikring.

39 Anmodningen om præjudiciel afgørelse skal således antages til realitetsbehandling.

### **Det første spørgsmål**

40 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 i lyset af de principper, som Domstolen har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), skal fortolkes således, at et apotek, der er etableret i én medlemsstat, ikke kan nedsætte sit afgiftsgrundlag, når apoteket i denne medlemsstat foretager leveringer – i form af leveringer inden for Fællesskabet, der er fritaget for moms – af farmaceutiske produkter til en lovpligtig sygeforsikringskasse, der er etableret i en anden medlemsstat, og hvor apoteket giver rabat til personer dækket af denne forsikring.

41 I denne henseende bestemmer artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112, at 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.

42 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at salget af de omhandlede farmaceutiske produkter under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder er genstand for to leveringer, den ene foretaget af apoteket til den lovpligtige sygekasse, og den anden af denne sygekasse til personer, der er forsikret hos sygekassen. På den ene side udgør den første levering en levering inden for Fællesskabet, som i henhold til artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 er fritaget i Nederlandene. Den lovpligtige sygekasse har således som juridisk person pligt til at betale moms af den erhvervelse, der svarer til denne levering, i medfør af dette



direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i). På den anden side er den anden levering, som den lovpligtige sygeforsikringskasse foretager til sine forsikrede, ikke omfattet af momsens anvendelsesområde i henhold til artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

43 For så vidt som Firma Z ikke råder over et afgiftsgrundlag, der kan reguleres, skal det fastslås, at betingelserne for at anvende artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 således ikke er opfyldt.

44 Det fremgår i øvrigt af oplysningerne i forelæggelsesafgårelsen, at Firma Z som følge af en rabat, der var ydet personer dækket af den lovpligtige sygeforsikring, havde til hensigt at opnå en nedsættelse af sit afgiftsgrundlag for leveringer til privatforsikrede personer. Som både den forelæggende ret og Europa-Kommissionen med rette har anført, er det inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem udelukket at fradrage en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for én transaktion på grundlag af beregningen af afgiftsgrundlaget for en anden transaktion.

45 Hvad angår dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), bemærkes, at Domstolen i denne dom har fastslået, at når en fabrikant af et produkt, der, skønt han ikke kontraktligt er bundet til den endelige forbruger, er det første led i en transaktionskæde, som ender hos sidstnævnte, giver den endelige forbruger en prisnedsættelse, skal der i momsgrundlaget i medfør af Domstolens praksis ske fradrag af denne nedsættelse (dom af 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 29).

46 Domstolen præciserede, at afgiftsmyndighederne ellers ville opkræve moms af et højere beløb end det, der faktisk betales af den endelige forbruger, hvilket belaster den afgiftspligtige (dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 31).

47 For så vidt som Firma Z, således som det fremgår af nærværende doms præmis 43, ikke råder over et afgiftsgrundlag, der kan reguleres, og betingelserne for anvendelse af artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 derfor ikke er opfyldt, skal der under sådanne omstændigheder ikke foretages en undersøgelse af, om der foreligger en eventuel transaktionskæde som omhandlet i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400).

48 Henset til samtlige de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at et apotek, der er etableret i én medlemsstat, ikke kan nedsætte sit afgiftsgrundlag, når apoteket i denne medlemsstat foretager leveringer – i form af leveringer inden for Fællesskabet, der er fritaget for moms – af farmaceutiske produkter til en lovpligtig sygeforsikringskasse, der er etableret i en anden medlemsstat, og hvor apoteket giver rabat til personer dækket af denne forsikring.

### **Det andet spørgsmål**

49 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

### **Sagsomkostninger**

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

**Artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et apotek, der er etableret i én medlemsstat, ikke kan nedsætte sit afgiftsgrundlag, når apoteket i denne medlemsstat**

**foretager leveringer – i form af leveringer inden for Fællesskabet, der er fritaget for merværdiafgift – af farmaceutiske produkter til en lovpligtig sygeforsikringskasse, der er etableret i en anden medlemsstat, og hvor apoteket giver rabat til personer dækket af denne forsikring.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.