



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

20. december 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – prisnedsættelse på betingelser fastsat af medlemsstaterne – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – principper fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – rabatter ydet til private sygekasser«

I sag C-462/16,

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 22. juni 2016, indgået til Domstolen den 17. august 2016, i sagen

Finanzamt Bingen-Alzey

mod

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

har

Domstolen (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG ved Steuerberater A. Funke og Rechtsanwalt H.-H. von Cölln,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Det Forenede Kongeriges regering ved D. Robertson, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Mantle,
- Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og R. Lyal, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. juli 2017,
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, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Finanzamt Bingen-Alzey (skatteforvaltningen i Bringen-Alzey, Tyskland) (herefter »skatteforvaltningen«) og medicinalvirksomheden Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG vedrørende fastsættelsen af størrelsen af den merværdiafgift (moms), som sidstnævnte skylder for regnskabsåret 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»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.«

- 4 Det nævnte direktivs artikel 78 bestemmer følgende:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

[...]«

- 5 Samme direktivs artikel 79 fastsætter følgende:

»Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

- a) prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling
- b) rabatter og nedslag, der ydes kunden, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted
- c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for de i stk. 1, litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er blevet opkrævet.«

6 Dette direktivs artikel 90 har følgende ordlyd:

»1. 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.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

Tysk ret:

7 § 10, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, som er offentliggjort den 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), fastsætter følgende:

»Omsætningen beregnes på grundlag af vederlaget for leveringer og andre ydelser (§ 1, stk. 1, nr. 1, første punktum) og for erhvervelser inden for Fællesskabet (§ 1, stk. 1, nr. 5). Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå ydelsen, dog med fradrag af omsætningsafgiften. Hvad en anden person end ydelsesmodtageren betaler den erhvervsdrivende for ydelsen er også omfattet af vederlaget. [...]«

8 § 17, stk. 1, i den tyske lov om omsætningsafgift med overskriften »Ændring af afgiftsgrundlaget« fastsætter følgende:

»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. [...]«

9 Hvad angår sygeforsikring ved de lovpligtige sygeforsikringskasser fastsætter § 2 i Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (den tyske sociallov, femte bog) i affattelsen af 22. december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2309, herefter »SGB V«) følgende:

»1. Sygekasserne stiller ydelserne omhandlet i kapitel III 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. Behandlingsmetoder, lægemidler og særlige hjælpemidler er omfattet. Kvaliteten og effektiviteten af ydelserne skal opfylde den medicinske videns alment anerkendte niveau under hensyntagen til fremskridt inden for lægevidenskaben.

2. De forsikrede modtager ydelserne i form af natural- eller tjenesteydelser med forbehold af undtagelser fastsat i denne bog V eller bog IX. Efter anmodning kan ydelserne også gennemføres som en del af et »Flergrenet personligt budget«, hvor bestemmelserne i § 17, stk. 2-4, i bog IX, sammenholdt med bestemmelserne i budgetforordningen samt § 159 i bog IX, finder anvendelse. Udførelsen af natural- og tjenesteydelser er omfattet af de aftaler, som sygekasserne indgår med tjenesteyderne i henhold til bestemmelserne i kapitel IV.«

10 SGB V's § 130a, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Sygekasserne modtager fra apotekerne en rabat på 6% af medicinalvirksomhedens salgspris uden moms for de farmaceutiske produkter, der fra den 1. januar 2003 er udleveret for sygekassernes regning. Medicinalvirksomhederne er forpligtet til at godtgøre apotekerne denne rabat. I det omfang grossister ifølge stk. 5 er omfattet, er medicinalvirksomhederne forpligtet til at godtgøre grossisterne rabatten. Apotekerne og grossisterne skal godtgøres rabatten inden for ti dage efter, at der er anmodet herom. [...]«

11 Hvad angår personer omfattet af en privat sygeforsikring fastsætter § 192 i Versicherungsvertragsgesetz (lov om forsikringsaftaler) i affattelsen af 23. november 2007 (BGB1. 2007 I, s. 2631) med overskriften »Forsikringsselskabets kontraktmæssige ydelser« følgende:

»(1) Ved forsikring mod sygeudgifter er forsikringsselskabet forpligtet til i det aftalte omfang at godtgøre udgifterne til den krævede lægebehandling som følge af en sygdom eller en ulykke og alle andre aftalte ydelser, herunder ydelser i forbindelse med graviditet og fødsel samt forebyggende lægeundersøgelser i henhold til lovbestemte programmer.

[...]«

12 Hvad angår de personer, der har ret til at få deres sygeudgifter godtgjort i henhold til tjenestemand retten, fastsætter § 80 i Bundesbeamtengesetz (tysk lov om statstjenestemænd) i affattelsen af 14. november 2011 (BGB1. 2011 I, s. 2219) med overskriften »Støtte ved sygdom, pleje og barsel« følgende:

»(1) Berettiget til støtte er

1. tjenestemænd med ret til vederlag, eller som er på forældreorlov

[...]

(2) I princippet opnås kun støtte til nødvendige og økonomisk rimelige udgifter afholdt

1. i tilfælde af sygdom og pleje

[...]

(3) Tilskuddet ydes i form af en godtgørelse på mindst 50% af de støtteberettigede udgifter.

[...]«

13 § 1 i Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (lov om lægemiddelrabat) i affattelsen af 22. december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2262) har følgende ordlyd:

»Medicinalvirksomheder skal yde private sygeforsikringsselskaber og [de organer, der påtager sig disse udgifter i medfør af tjenestemand retten,] rabatter for de receptpligtige farmaceutiske produkter, med hensyn til hvilke disse helt eller delvist har godtgjort de forsikrede prisen, i forhold til godtgørelsessatsen i samme omfang som de satser, der er fastsat i SGB V's § 130a, stk. 1, 1a, 2, 3, 3a og 3b, [...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Boehringer Ingelheim Pharma fremstiller farmaceutiske produkter og leverer dem som afgiftspligtige leveringer til apoteker gennem grossister.

15 Hvad angår den (offentlige) lovpligtige sygeforsikringsordning udleverer apotekerne farmaceutiske produkter til personer, som er dækket på grundlag af en rammeaftale med forbundet for sygekasser. Leveringen af de farmaceutiske produkter foretages til sygekasserne, som stiller dem til rådighed for deres forsikrede. Apotekerne yder sygekasserne en rabat på prisen for de farmaceutiske produkter. Boehringer Ingelheim Pharma skal som medicinalvirksomhed godtgøre apotekerne eller, såfremt der benyttes grossister, de sidstnævnte denne rabat. I momsmæssig henseende betragter skatteforvaltningen rabatten som en nedsættelse af vederlaget.

- 16 Hvad derimod angår de farmaceutiske produkter til personer, som er dækket af en privat sygeforsikring, udleverer apotekerne de farmaceutiske produkter til disse personer på grundlag af individuelt indgåede aftaler. Det private sygeforsikringsselskab køber ikke de farmaceutiske produkter, men godtgør blot deres forsikrede de af dem afholdte udgifter, når de søger herom. I dette tilfælde skal Boehringer Ingelheim Pharma yde det private sygeforsikringsselskab en rabat på prisen på det farmaceutiske produkt. Skatteforvaltningen anerkender i momsmæssig henseende ikke denne rabat som en nedsættelse af vederlaget.
- 17 I 2012 indgav Boehringer Ingelheim Pharma en årlig momsangivelse for regnskabsåret 2011, der bl.a. opgav de afgiftspligtige transaktioner og afgiftsgrundlaget herfor.
- 18 I denne angivelse berigtigede Boehringer Ingelheim Pharma afgiftsgrundlaget for transaktioner vedrørende de farmaceutiske produkter, som var købt af de forsikringstagere, der var dækket af en privat sygeforsikring, ved at fradrage de godtgørelser, som skulle betales af virksomheden.
- 19 Skatteforvaltningen var af den opfattelse, at der ikke forelå forhold, som begrundede en nedsættelse af Boehringer Ingelheim Pharmas afgiftsgrundlag for så vidt angik godtgørelserne til de private sygeforsikringsselskaber. Den fastsatte derfor momsen, således som den skulle betales i overensstemmelse med et ikke-nedsat afgiftsgrundlag.
- 20 Boehringer Ingelheim Pharma anlagde sag ved Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland) til prøvelse af skatteforvaltningens afgørelse om godtgørelserne til de private sygeforsikringsselskaber.
- 21 Virksomheden fremførte, at både den lovpligtige sygeforsikringskasse og det private sygeforsikringsselskab befandt sig i transaktionskædens sidste led, hvorfor afgiftsgrundlaget skulle nedsættes i begge tilfælde. Det var ifølge virksomheden uden betydning, om det var godtgørelser eller prisnedsættelser, der blev ydet, idet disse i momsmæssig henseende skulle behandles på samme måde.
- 22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz) gav Boehringer Ingelheim Pharma medhold i sagen, idet den fastslog, at der ikke var grundlag for skatteforvaltningens sondring mellem de prisnedsættelser, der ydes til de lovpligtige sygeforsikringskasser for de købte farmaceutiske produkter, og de godtgørelser, der foretages ved køb af de nævnte produkter inden for rammerne af en privat sygeforsikringsordning.
- 23 Skatteforvaltningen iværksatte en revisionsappel ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) til prøvelse af dommen fra Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz).
- 24 Den forelæggende ret har anført, 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 henhold til Domstolens praksis ske fradrag af den pågældende nedsættelse i momsgrundlaget (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31, og af 16.1.2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, præmis 29).
- 25 Den har anført, at Domstolen imidlertid 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). Domstolens begrundelse i denne dom er, at rejsebureauet ikke er en del af en forsyningskæde, der går fra rejsearrangøren til den endelige forbruger.

- 26 Ifølge den forelæggende ret skal Domstolens praksis forstås således, at de prisnedsættelser, som en virksomhed yder en tredje part, der ikke er kontraktligt bundet til den, kun bevirker en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen for de ydelser, virksomheden har erlagt, når en transaktionskæde fører fra virksomheden til den tredjemand, som modtager rabatten. I denne sag bevirker rabatterne til fordel for private sygeforsikringsselskaber derfor ikke en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for momsen for de leveringer, som Boehringer Ingelheim Pharma har foretaget, eftersom de private sygeforsikringsselskaber, som modtager rabatten, ikke er en del af den forsyningskæde, som går fra nævnte virksomhed til den endelige forbruger.
- 27 Det er imidlertid den forelæggende rets opfattelse, at det ikke er i overensstemmelse med det almindelige ligebehandlingsprincip i artikel 20 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, at rabatter til fordel for private sygeforsikringsselskaber – i modsætning til rabatter på området for den lovpligtige sygeforsikring – ikke bevirker en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, selv om den omkostning, som de to rabatter udgør for medicinalvirksomheden, er den samme. Der er tale om sammenlignelige situationer, og den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om der foreligger objektive forhold, som kan begrunde denne forskelsbehandling.
- 28 Den forelæggende ret har også anført, at mens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende, kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk 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 (dom af 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49, og af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 17). Det følger heraf, at princippet om ligebehandling på skatteområdet ikke er sammenfaldende med princippet om afgiftsneutralitet (dom af 25.4.2013, Kommissionen mod Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, præmis 18).
- 29 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »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, [...] præmis 28 og 31) og, henset til unionsrettens 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?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- 30 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1 – i lyset af de principper, som Domstolen har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31), om fastsættelse af afgiftsgrundlaget for moms, og henset til EU-rettens ligebehandlingsprincip – skal fortolkes således, at den rabat, som en medicinalvirksomhed i medfør af en national lov yder et privat sygeforsikringsselskab, i henhold til

denne bestemmelse 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.

- 31 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal det først bemærkes, at i medfør af momsdirektivets artikel 73 omfatter afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelser 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.
- 32 I denne henseende bemærkes dernæst, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom af 15.5.2014, *Almos Agrárkúlkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Endelig har Domstolen også fastslået, at et af de grundlæggende principper bag momsordningen er dens neutralitet, således 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).
- 34 I nærværende sag fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at medicinalvirksomheden i medfør af den nationale lovgivning er forpligtet til at yde private sygeforsikringsselskaber rabatter for de farmaceutiske produkter, der er receptpligtige, med hensyn til hvilke sygeforsikringsselskaberne helt eller delvist har godtgjort de forsikrede prisen i forhold til godtgørelsessatsen i samme omfang som de satser, der er fastsat for de lovpligtige sygeforsikringskasser. Skatteforvaltningen anerkender ikke denne rabat som en nedsættelse af afgiftsgrundlaget.
- 35 Som følge af den nævnte lovgivning har Boehringer Ingelheim Pharma således kunnet råde over et beløb, der svarer til disse produkters salgspris over for apotekerne med fradrag af den nævnte rabat. Det er således ikke i overensstemmelse med momsdirektivet, såfremt grundlaget for beregningen af den moms, medicinalvirksomheden som afgiftspligtig skal betale, er højere end det beløb, den endeligt modtager. Såfremt dette var tilfældet, ville princippet om afgiftens neutralitet i forhold til de afgiftspligtige personer, som medicinalvirksomheden hører til, ikke blive overholdt (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28).
- 36 Det afgiftsgrundlag, der anvendes på Boehringer Ingelheim Pharma som afgiftspligtig person, skal derfor bestå af det beløb, der svarer til den pris, virksomheden har opnået ved salget af de farmaceutiske produkter til apotekerne, med fradrag af rabatten til de private sygeforsikringsselskaber, når de sidstnævnte har godtgjort deres forsikrede de udgifter, som de har afholdt ved købet af de nævnte produkter.
- 37 Domstolen har ganske vist fastslået i præmis 31 i dom af 24. oktober 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), at artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), der svarer til momsdirektivets artikel 90, omhandler et sædvanligt kontraktforhold, der er indgået direkte mellem to kontraherende parter, og som ændres efterfølgende.

- 38 I denne henseende skal det for det første fastslås, at Domstolen i samme præmis 31 imidlertid præciserede, at denne bestemmelse er udtryk for neutralitetsprincippet, og dens anvendelse derfor ikke må være til hinder for gennemførelsen af det nævnte princip (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 31).
- 39 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at det ifølge momsdirektivets artikel 90, stk. 1, ikke er en forudsætning for, at bestemmelsen finder anvendelse, at der er sket en sådan efterfølgende ændring af kontraktforholdet. Medlemsstaterne er nemlig i henhold til bestemmelsen i princippet forpligtet 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. Endvidere er der intet holdepunkt for at antage, at Domstolen i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), ønskede at begrænse anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, som svarer til momsdirektivets artikel 90. Det fremgår derimod af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for den sag, der gav anledning til denne dom, at kontraktforholdet ikke var blevet ændret. Domstolen fandt ikke desto mindre, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, fandt anvendelse (jf. i denne retning dom af 29.5.2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, præmis 33).
- 40 Den omstændighed i hovedsagen, at den direkte modtager af leveringerne af de omhandlede lægemidler ikke er det private sygeforsikringselskab, som godtgør sine forsikrede, men de forsikrede selv, bevirker i øvrigt ikke, at den direkte forbindelse mellem leveringen af ydelsen og vederlaget herfor brydes (jf. analogt dom af 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 35).
- 41 Således som generaladvokaten har anført i punkt 44 og 45 i forslaget til afgørelse, skal betalinger, der erlægges på tidspunktet for købet af de farmaceutiske produkter, nemlig ses som en modværdi, der modtages af tredjemand som omhandlet i momsdirektivets artikel 73, når sådanne tredjemænd, dvs. de forsikrede, har anmodet om godtgørelse fra de private sygeforsikringselskaber, og når disse sidstnævnte i overensstemmelse med den nationale lovgivning har opnået den rabat, som medicinalvirksomheden er pligtig at yde dem. På baggrund af de i hovedsagen omhandlede omstændigheder kan de private sygeforsikringselskaber således anses for at være den endelige forbruger af en levering, som foretages af en momspligtig medicinalvirksomhed, således at det beløb, som skatteforvaltningen opkræver, ikke kan være højere end det, den endelige forbruger har betalt (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 24).
- 42 Følgelig skal det konstateres, at eftersom en del af modydelsen i hovedsagen ikke modtages af den afgiftspligtige person som følge af den rabat, sidstnævnte yder private sygeforsikringselskaber, er der faktisk sket en prisnedsættelse efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted i henhold til momsdirektivets artikel 90, stk. 1.
- 43 Hvad endvidere angår den i hovedsagen omhandlede rabat skal det konstateres, at rabatten er lovbestemt, og at det er obligatorisk for en medicinalvirksomhed at give rabatten til de private sygeforsikringselskaber, som har godtgjort deres forsikrede de udgifter, som de sidstnævnte har afholdt ved køb af farmaceutiske produkter. Som det er fastslået i nærværende doms præmis 35, har medicinalvirksomheden under disse omstændigheder således ikke frit kunnet disponere over den samlede sum, som er modtaget for salget af disse produkter til apoteker og grossister (jf. i denne retning dom af 19.7.2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, præmis 31).
- 44 I denne henseende fastslog Domstolen i præmis 28 i dom af 19. juli 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), om en forpligtelse i lovgivningen vedrørende gevinster udbetalt i bingospil, at for så vidt som den del af bingopladerens salgspris, 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.

- 45 Selv om Domstolens analyse i den nævnte dom omhandlede fortolkningen af momsdirektivets artikel 73, kan den fortolkning, som den samme dom giver af begrebet »modværdi«, der er fastsat i denne bestemmelse, finde anvendelse med hensyn til udtrykket »i tilfælde af [...] afslag i prisen«, som anvendes i direktivets artikel 90, for så vidt som både denne sidste bestemmelse og dette direktivs artikel 73 vedrører elementer i afgiftsgrundlaget, således som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse.
- 46 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at i lyset af de principper, som Domstolen har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31), om fastsættelse af afgiftsgrundlaget for moms, og henset til EU-rettens ligebehandlingsprincip, skal momsdirektivets artikel 90, stk. 1, fortolkes således, at den rabat, som en medicinalvirksomhed i medfør af en national lov yder et privat sygeforsikringselskab, i henhold til denne bestemmelse 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.

Sagsomkostninger

- 47 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

I lyset af de principper, som Domstolen har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, præmis 28 og 31), om fastsættelsen af merværdiafgiftsgrundlaget, og henset til EU-rettens ligebehandlingsprincip, skal artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at den rabat, som en medicinalvirksomhed i medfør af en national lov yder et privat sygeforsikringselskab, i henhold til denne bestemmelse 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.

Underskrifter