

62019CJ0802

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 mars 2021 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90.1 – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Principer som slogs fast i dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Leverans av läkemedel – Beviljande av rabatter – Huruvida tolkningsfrågan är hypotetisk – Huruvida begäran om förhandsavgörande kan prövas i sak”

I mål C-802/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 6 juni 2019, som inkom till domstolen den 31 oktober 2019, i målet

Firma Z

mot

Finanzamt Y

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Kumin samt domarna T. von Danwitz och P.G. Xuereb (referent),

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

Firma Z, genom A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,

—

Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

—

Europeiska kommissionen, inledningsvis genom R. Lyal och R. Pethke, därefter genom R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till

avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, och rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principen om mervärdesskattens neutralitet.

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Firma Z, ett företag som i Nederländerna bedriver distansförsäljning av läkemedel, och Finanzamt Y (skattemyndighet Y, Tyskland), angående nedsättning av beskattningsunderlaget vid rabatter på receptbelagda humanläkemedel som levereras från Nederländerna till Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

I artikel 2.1 a och b i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a)

Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

b)

Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

i)

av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36,

...”

4

I artikel 13.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter,

arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

5

I artikel 20 i direktivet föreskrivs följande:

”Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.

...”

6

Artikel 33.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Med avvikelse från artikel 32 skall platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, när följande villkor är uppfyllda:

a)

Leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.

b)

De levererade varorna avser andra varor än nya transportmedel eller andra varor än varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för hans räkning.”

7

Artikel 73 i direktivet har följande lydelse:

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

8

I artikel 83 i samma direktiv föreskrivs följande:

För gemenskapsinterna förvärv av varor skall beskattningsunderlaget utgöras av samma poster som dem som i enlighet med kapitel 2 används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium. ...”

9

I artikel 90.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

10

I artikel 138.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

Tysk rätt

Bestämmelser i fråga om mervärdesskatt

11

Enligt 1 § punkt 1 leden 1 och 5 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG)), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. 2005 I s. 386) ska följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt:

”1) leveranser och andra transaktioner som sker mot ersättning inom landet och inom ramen för en näringsidkares näringsverksamhet

...

5) gemenskapsinterna förvärv mot ersättning inom landet.”

12

I 1a § punkt 1 UStG föreskrivs följande:

”Ett gemenskapsinternt förvärv mot ersättning föreligger om följande villkor är uppfyllda:

1)

en vara övergår, inom ramen för en leverans till en köpare (förvärvaren), från en medlemsstats territorium till en annan medlemsstats territorium ...

2)

förvärvaren är

a)

en näringsidkare som förvärvar varan för sin näringsverksamhet, eller

b)

en juridisk person som inte är näringsidkare eller som inte förvärvar varan för sin näringsverksamhet, och

3)

leveransen till förvärvaren

a)

utförs av näringsidkaren mot vederlag inom ramen för hans rörelse...

..."

13

17 § punkt 1 första meningen UStG hade följande lydelse:

"När beskattningsunderlaget för en skattepliktig transaktion i den mening som avses i 1 § punkt 1 led 1 har ändrats, ska den näringsidkare som genomförde transaktionen i motsvarande mån justera det belopp som ska betalas i skatt."

Bestämmelser om sjukförsäkring

14

I 2 § i Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (sociallagen, femte volymen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. 2011 I, s. 2983) föreskrivs följande:

"1. Sjukförsäkringskassorna ska tillhandahålla sina försäkrade de förmåner som avses i tredje kapitlet i enlighet med principen om sund ekonomisk förvaltning (12 §), i den mån dessa förmåner inte faller under de försäkrades ansvarsområde.

2. De försäkrade har rätt till förmåner i form av naturaförmåner eller tjänster, med förbehåll för de undantag som anges i förevarande volym eller i nionde volymen. ... Tillhandahållande av naturaprestationer i form av tjänster omfattas av avtal mellan sjukförsäkringskassorna och leverantörerna i enlighet med bestämmelserna i fjärde kapitlet."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15

Firma Z är ett apotek som under år 2013 levererade receptbelagda läkemedel från Nederländerna till Tyskland. Dessa läkemedel har levererats dels till personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen och dels till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring. Efter att ha erhållit svar från de berörda personerna i ett frågeformulär avseende den sjukdom de led av, betalade Firma Z ett visst belopp till de berörda vilket betecknades som "kompensation".

När Firma Z levererade receptbelagda läkemedel enbart till personer som omfattades av en privat sjukförsäkring, ansåg företaget att det hade ingått försäljningsavtal avseende dessa läkemedel med dessa personer och att det hade levererat läkemedel direkt till dessa personer. Firma Z ansåg, med stöd av bestämmelserna om postorderförsäljning i artikel 33 i direktiv 2006/112 och i nationell rätt, att dessa leveranser var skattepliktiga i Tyskland. Företaget ansåg även att den kompensation som betalades ut till dessa personer medförde en nedsättning av beskattningsunderlaget i enlighet med 17 § punkt 1 UStG. Det nationella målet rör inte beskattningen av dessa leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring eller leveranser av varor som säljs fritt till dessa personer eller personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen på grundval av försäljningsavtal som Firma Z hade ingått direkt med nämnda personer.

När Firma Z levererade receptbelagda läkemedel till personer som omfattades av den obligatoriska sjukförsäkringen gjorde företaget dels en avräkning med de lagstadgade sjukförsäkringskassorna på grundval av lagstiftningen om social trygghet, dels en avräkning av den kompensation som betalades ut till berörda personer från den andel som dessa skulle betala för det beställda läkemedlet. Vad gällde dessa leveranser ansåg Firma Z att platsen för leveransen från och med den 1 oktober 2013 var belägen i Nederländerna och att bolaget där kunde åberopa det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för gemenskapsinterna leveranser. De lagstadgade sjukförsäkringskassorna var å sin sida skyldiga att betala mervärdesskatt för dessa förvärv i Tyskland med tillämpning av artikel 2.1 b i) i direktiv 2006/112. Firma Z ansåg dessutom att den kompensation som betalades ut till personer som omfattades av den obligatoriska sjukförsäkringen, i enlighet med 17 § punkt 1 UStG, medförde en minskning av beskattningsunderlaget för leveranser i Tyskland till personer som omfattades av en privat sjukförsäkring. Firma Z gjorde därvid en rättelse.

Skattemyndigheten Y delade inte detta synsätt och fattade därför ett beslut om ändring av beskattningen. Firma Z begärde omprövning av detta beslut, men omprövningen föranledde inte någon ändring. Därefter överklagade Firma Z omprövningsbeslutet till Finanzgericht (skattedomstol, Tyskland).

Finanzgericht (skattedomstol) ogillade överklagandet med motiveringen att det inte var möjligt att minska beskattningsunderlaget, eftersom leveransen till de lagstadgade sjukförsäkringskassorna inte var skattepliktig. Nämnda domstol fann att Firma Z inte hade någon rättslig grund för att erhålla delvis återbetalning av mervärdesskatten.

Firma Z, som ansåg att bolaget enligt domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), hade rätt att sätta ned beskattningsunderlaget på grund av att dess ersättning sänktes, överklagade Finanzgerichts (skattedomstol) dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

21

Den hänskjutande domstolen har erinrat om att det av domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31), och domen av den 16 januari 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29), följer att när en varutillverkare, som inte är bunden enligt avtal till slutkonsumenten utan är den första länken i en kedja av transaktioner som leder till denna konsument, beviljar nämnda slutkonsument en prisnedsättning, ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt minskas med denna nedsättning.

22

Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen emellertid har fastslagit att en nedsättning av beskattningsunderlaget inte är möjlig när en resebyrå, som agerar i egenskap av mellanhand, på eget initiativ och på egen bekostnad beviljar slutkonsumenten en nedsättning av priset på den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls av researrangören (dom av den 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 33).

23

Vidare har den hänskjutande domstolen gjort gällande att EU-domstolen slagit fast att den rabatt som ett läkemedelsföretag enligt en nationell lag beviljat en privat sjukförsäkringsgivare medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för detta läkemedelsföretag i den mening som avses i artikel 90.1 i direktiv 2006/112, när leveransen av läkemedel görs via grossister till apotek som utför sådana leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring, vilka via den privata sjukförsäkringen erhåller ersättning för inköpspriset för läkemedlen (dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 46).

24

Enligt den hänskjutande domstolen är det nödvändigt att klargöra begreppet ”kedja av transaktioner” som börjar med den person som beviljar rabatten, i förevarande fall Firma Z, och avslutas med den person som erhåller rabatten, det vill säga personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen. Den fråga som uppkommer är huruvida samtliga transaktioner i denna kedja ska omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 i direktiv 2006/112 för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned enligt artikel 90.1 i direktivet.

25

Härvidlag har den hänskjutande domstolen erinrat om att det enligt neutralitetsprincipen krävs att inom varje land liknande varor bär samma skattebörda, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är (dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 20, och dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 33). Enligt den hänskjutande domstolen bestäms följaktligen längden på denna produktions- och distributionskedja av de transaktioner som, enligt artikel 2.1 i direktiv 2006/112, omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

26

Den hänskjutande domstolen anser dessutom att i det mål som gav upphov till domen av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), medförde rabatten en minskning av de privata sjukförsäkringsföretagens kostnader och, följaktligen, kostnaderna för dem som skulle bära bördan av det skattepliktiga förvärvet av läkemedel, vilket inte är fallet i det aktuella nationella målet, eftersom den rabatt som beviljas personer som omfattas av den

obligatoriska sjukförsäkringen inte har någon inverkan på de lagstadgade sjukförsäkringskassornas kostnader.

27

Den hänskjutande domstolen hyser även tvivel avseende likabehandlingen av transaktioner som utförs inom landet och transaktioner på den inre marknaden.

28

Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1)

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

2)

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

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

29

Den tyska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, eftersom de frågor som ställts saknar relevans för utgången i det nationella målet och är hypotetiska.

30

Den tyska regeringen har erinrat om att det är utrett att de leveranser som är aktuella i det nationella målet utgjorde gemenskapsinterna leveranser och att de enligt direktiv 2006/112 var undantagna från mervärdesskatt i avgångsmedlemsstaten, det vill säga Nederländerna. Eftersom det inte finns något beskattningsunderlag för dessa leveranser är det följaktligen omöjligt att sätta ned detta beskattningsunderlag med tillämpning av artikel 90 i direktivet. Härvidlag har den tyska regeringen även erinrat om att Firma Z i det nationella målet inte har satt ned beskattningsunderlaget för sina leveranser till den lagstadgade sjukförsäkringskassan, utan satte ned beskattningsunderlaget för leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring, trots att detta beskattningsunderlag inte hade något samband med de leveranser som hade gjorts till den lagstadgade sjukförsäkringskassan.

31

Enligt den tyska regeringen avser således frågan huruvida en nedsättning av beskattningsunderlaget är möjlig endast en situation som är kopplad till apotek etablerade i Tyskland, där leverans av läkemedel inte är undantagen från skatteplikt, utan är skattepliktig, vilket saknar betydelse för utgången i det nationella målet.

32

I vilket fall som helst förbjuder den tyska lagstiftningen apotek som är etablerade inom landet att ge rabatt på läkemedel.

33

Även Firma Z anser att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning, eftersom det finns ett direkt leveransförhållande mellan Firma Z och de personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen. Prisnedsättningarna minskar följaktligen direkt beskattningsunderlaget och de två frågor som den hänskjutande domstolen har ställt saknar relevans. Det är snarare nödvändigt att först pröva arten av förhållandet mellan Firma Z och dessa personer.

34

EU-domstolen erinrar om att det av dess fasta praxis framgår att det, enligt det förfarande för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som införts genom artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 24 november 2020, Openbaar Ministerie, (Urkundsförfalskning), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

35

Frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras således vara relevanta. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 24 november 2020, Openbaar Ministerie, (Urkundsförfalskning), C-510/19, EU:C:2020:953, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

36

I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen är osäker på hur artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas och tillämpas vad gäller rätten för ett apotek som är etablerat i en medlemsstat att sätta ned sitt beskattningsunderlag när det, för det första, utför en leverans av läkemedel i en annan medlemsstat till en nationell lagstadgad sjukförsäkringskassa, varvid denna transaktion i denna medlemsstat omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatten, och apoteket för det andra beviljar rabatt till en person som tillhör denna sjukförsäkringskassa och till vilken läkemedlet tillhandahålls inom ramen för en andra leverans som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Härvidlag har den hänskjutande domstolen i tillräcklig utsträckning och klart och tydligt redogjort för

sakomständigheterna i det nationella målet samt för i målet tillämpliga bestämmelser. Därav framgår att tolkningsfrågorna inte kan anses vara hypotetiska.

37

Vad vidare gäller Firma Z:s argumentation ska det påpekas att den hänskjutande domstolen har angett att den, bland annat mot bakgrund av den nationella sjukförsäkringslagstiftningen, inte hyste några tvivel om de aktuella leveransförhållandenas natur. EU-domstolen erinrar härvidlag om att enligt artikel 267 FEUF som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är det den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet. I synnerhet är EU-domstolen endast behörig att tolka eller pröva giltigheten av en unionsrättsakt på grundval av de uppgifter om de faktiska omständigheterna som har lämnats av den nationella domstolen. Däremot ankommer det uteslutande på den hänskjutande domstolen att tolka den nationella lagstiftningen. Det ankommer även uteslutande på den nationella domstolen att inom ramen för förfarandet för förhandsavgörande definiera föremålet för de frågor som den avser att ställa till EU-domstolen. EU-domstolen får inte på begäran av en part i det nationella målet pröva frågor som den nationella domstolen inte har ställt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 7 oktober 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-782/13, EU:C:2013:655, punkt 11, och dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl., C-798/14, EU:C:2015:386, punkt 48).

38

Av detta följer dels att den tolkning av unionsrätten som har begärts i förevarande fall har ett samband med saken i det nationella målet, dels att de frågor som ställts inte är hypotetiska, utan att det är nödvändigt att pröva frågan om arten av förhållandet mellan Firma Z och de personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen.

39

Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till prövning.

Den första frågan

40

Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av de principer som domstolen slog fast i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), ska tolkas så, att ett apotek som är etablerat i en medlemsstat kan sätta ned sitt beskattningsunderlag när det, såsom gemenskapsinterna leveranser som är undantagna från mervärdesskatteplikt i denna medlemsstat, levererar läkemedel till en lagstadgad sjukförsäkringskassa som är etablerad i en annan medlemsstat, och apoteket ger rabatt till personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen.

41

Härvidlag föreskrivs det i artikel 90.1 i direktiv 2006/112 att vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

42

I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att försäljningen av de aktuella läkemedlen, under de omständigheter som är för handen i det nationella målet, är föremål för två leveranser, varav den ena leveransen utförs av apoteket till den lagstadgade sjukförsäkringskassan och den andra utförs av sjukförsäkringskassan till dess försäkringstagare. Den första leveransen är en gemenskapsintern leverans som enligt artikel 138.1 i direktiv 2006/112 är undantagen från skatteplikt i Nederländerna. Den lagstadgade sjukförsäkringskassan är således, i egenskap av juridisk person, skyldig att betala mervärdesskatt på det förvärv som motsvarar leveransen enligt artikel 2.1 b i) i direktivet. Vidare omfattas inte den andra leveransen som den lagstadgade sjukförsäkringskassan gör till sina försäkrade av tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112.

43

Eftersom Firma Z inte förfogar över något beskattningsunderlag som kan bli föremål för justering, konstaterar domstolen att villkoren för att tillämpa artikel 90.1 i direktiv 2006/112 inte är uppfyllda.

44

Det framgår för övrigt av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att Firma Z, till följd av en rabatt som beviljats personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen, önskade erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för leveranser till personer som omfattas av en privat sjukförsäkring. Såsom såväl den hänskjutande domstolen som Europeiska kommissionen har påpekat är det emellertid, inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, uteslutet att avräkna nedsättningen av beskattningsunderlaget för en viss transaktion vid beräkningen av beskattningsunderlaget för en annan transaktion.

45

Vad gäller domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), slog domstolen i den domen fast att när en varutillverkare, som inte är bunden enligt avtal till slutkonsumenten utan är den första länken i en kedja av transaktioner som leder till denna konsument, beviljar nämnda slutkonsument en prisnedsättning, ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, med tillämpning av domstolens praxis, minskas med denna nedsättning (dom av den 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29).

46

Domstolen har preciserat att om det förhöll sig annorlunda skulle skatteförvaltningen som mervärdesskatt uppbära ett belopp som var större än det som den slutlige konsumenten faktiskt har betalat, och det på den beskattningsbara personens bekostnad (dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 31).

47

Eftersom Firma Z, såsom framgår av punkt 43 ovan, inte förfogar över något beskattningsunderlag som kan bli föremål för justering och villkoren för att tillämpa artikel 90.1 i direktiv 2006/112 således inte är uppfyllda, ska det under dessa omständigheter inte göras någon prövning av huruvida det föreligger en eventuell kedja av transaktioner i den mening som avses i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400).

48

Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 90.1 i

direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ett apotek som är etablerat i en medlemsstat inte kan sätta ned sitt beskattningsunderlag när det, såsom gemenskapsinterna leveranser som är undantagna från mervärdesskatteplikt i denna medlemsstat, levererar läkemedel till en lagstadgad sjukförsäkringskassa som är etablerad i en annan medlemsstat, och apoteket ger rabatt till personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen.

Den andra frågan

49

Med beaktande av svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

50

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett apotek som är etablerat i en medlemsstat inte kan sätta ned sitt beskattningsunderlag när det, såsom gemenskapsinterna leveranser som är undantagna från mervärdesskatteplikt i denna medlemsstat, levererar läkemedel till en lagstadgad sjukförsäkringskassa som är etablerad i en annan medlemsstat, och apoteket ger rabatt till personer som omfattas av den obligatoriska sjukförsäkringen.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: tyska.