Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 20 december 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90.1 – Nedsättning av priset på de villkor som medlemsstaterna bestämmer – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Principer som fastställts i dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Rabatter som beviljats privata sjukförsäkringsgivare”

I mål C-462/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 22 juni 2016, som inkom till domstolen den 17 augusti 2016, i målet

Finanzamt Bingen-Alzey

mot

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet (referent), M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, genom A. Funke, Steuerberater, och H.H. von Cölln, Rechtsanwalt,

– Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, genom D. Robertson, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mantle, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 11 juli 2017 ha hört generaladvokatens 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Bingen-Alzey (skattemyndigheten i Bingen-Alzey, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) och läkemedelsföretaget Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (nedan kallat Boehringer Ingelheim Pharma), angående fastställandet av den mervärdesskatt som ska betalas för räkenskapsåret 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”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.”

4 I artikel 78 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

…”

5 I artikel 79 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall inte ingå i beskattningsunderlaget:

a) Prisnedsättningar som rabatt för förtida betalning.

b) Prisreduktioner och rabatter som förvärvaren beviljas och som denne förvärvar vid den tidpunkt då transaktionen äger rum.

c) Belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto.

Den beskattningsbara personen skall styrka de faktiska beloppen för de utlägg som avses i första stycket c, och han skall inte ha rätt att dra av den mervärdesskatt som eventuellt påförts utläggen.”

6 I artikel 90 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. 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.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

Tysk rätt

7 I 10 § punkt 1 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG)), i den lydelse som offentliggjordes den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I s. 386) föreskrivs följande:

”Vid leveranser, andra tjänster (1 § punkt 1 led 1 första meningen) och förvärv inom gemenskapen (1 § punkt 1 led 5) beräknas den beskattningsbara omsättningen utifrån den ersättning som utges. Ersättningen omfattar allt som mottagaren betalar för att erhålla tjänsten, efter avdrag för mervärdesskatt. I ersättningen ingår även det som någon annan person än mottagaren betalar till näringsidkaren för tjänsten. …”

8 I 17 § punkt 1 UStG, med rubriken ”Ändring av beskattningsunderlaget”, anges följande:

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

9 Vad gäller sjukförsäkringsskydd som tillhandahålls av de lagstadgade sjukkassorna, föreskrivs i 2 § i Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (sociallagen, volym fem) i dess lydelse av den 22 december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2309) (nedan kallad SGB V) följande:

”1. Sjukkassorna ska tillhandahålla sina försäkrade de förmåner som avses i kapitel III i enlighet med principen om sund ekonomisk förvaltning (12 §), i den mån dessa förmåner inte faller under de försäkrades ansvarsområde. Alternativa behandlingsmetoder och läkemedel är inte uteslutna. Förmånernas kvalitet och verkan ska överensstämma med allmänt vedertagna medicinska kunskaper och beakta utvecklingen på det medicinska området.

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 volym IX. På begäran kan tillhandahållandena också göras i form av deltagande i en ’huvudmansövergripande personlig budget’. Härvidlag ska bestämmelserna i 17 § punkterna 2–4 i volym IX jämförda med budgetförordningen och 159 § i volym IX tillämpas. Vad gäller tillhandahållandet av naturaförmånerna och tjänsterna ska sjukkassorna ingå avtal med de tillhandahållande företagen i enlighet med bestämmelserna i kapitel IV.”

10 I 130a § punkt 1 SGB V föreskrivs följande:

”För läkemedel som lämnats ut för sjukkassorna räkning från och med den 1 januari 2003 ska apoteken ge dessa en rabatt på 6 procent av läkemedelsföretagets försäljningspris exklusive moms. Läkemedelsföretagen är skyldiga att gottgöra apoteken för denna rabatt. I den mån grossisterna avses enligt punkt 5 är läkemedelsföretagen skyldiga att gottgöra grossisterna för rabatten. Rabatten måste återbetalas till apotek och grossisterna inom tio dagar från den dag då begäran lämnades in. …”

11 I 192 § i Versicherungsvertragsgesetz (lag om försäkringsavtal) i dess lydelse av den 23 november 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2631), som har rubriken ”försäkringsgivarens skyldigheter som följer av avtalet”, föreskrivs vad gäller personer som omfattas av en privat sjukförsäkring följande:

”1) När det gäller sjukvårdsförsäkring är försäkringsgivaren förpliktigad, inom de överenskomna gränserna, att ersätta kostnaderna för medicinsk behandling som är nödvändig på grund av sjukdom eller följderna av en olycka och alla övriga avtalade tillhandahållanden, inklusive sådan som hänger samman med graviditet och förlossning samt för förebyggande undersökningar i enlighet med lagstadgade program.

…”

12 När det gäller personer som är berättigade till ersättning för sjukvårdskostnader med stöd av lagstiftningen om tjänstemän anges i 80 § i Bundesbeamtengesetz (den tyska lagen om offentliganställda tjänstemän i den federala statsförvaltningen), i dess lydelse av den 14 november 2011 (BGBl. 1, s. 2219) med rubriken ”åtgärder vid sjukdom, vård och barns födelse”, följande:

”1) Följande personer erhåller bidrag

1. Tjänstemän som har rätt till lön eller som är föräldralediga,

…

2) I princip är endast nödvändiga och rimliga kostnader ersättningsgilla

1. i fall av sjukdom och vård

…

3) Bidrag utgår i form av ersättning av minst 50 procent av ersättningsgilla kostnader.

…”

13 I 1 § i Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (lagen om rabatter för läkemedel) i dess lydelse av den 22 december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 2262) anges följande:

”Läkemedelsföretagen ska bevilja privata sjukförsäkringsgivare och [organ som bär dessa kostnader i enlighet med lagen om offentlig tjänst] för receptbelagda läkemedel för vilkas pris de sistnämnda har lämnat hel eller delvis ersättning till försäkrade, och ersättningens storlek beror på graden av ersättning i samma proportioner som föreskrivs i 130a § punkterna 1, 1a, 2, 3, 3a och 3b i SGB V …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Boehringer Ingelheim Pharma tillverkar läkemedel. Företaget levererar dessa produkter till apotek genom grossister, inom ramen för beskattningsbara leveranser.

15 När det gäller systemet för (offentlig) obligatorisk sjukförsäkring lämnar apoteken ut läkemedel till försäkrade på grundval av ett ramavtal med sammanslutningen av sjukkassor. Apotekens utlämning av läkemedlen görs på sjukkassornas vägnar vilka ställer dessa produkter till sina försäkrades förfogande. Apoteken ger sjukkassorna rabatt på läkemedlen. I egenskap av läkemedelsföretag måste Boehringer Ingelheim Pharma gottgöra apoteken – eller grossisterna när sådana varit inblandade – för denna rabatt. Skattemyndigheten anser att denna rabatt ur mervärdesskattehänseende utgör en nedsättning av ersättningen.

16 Vad däremot gäller läkemedel avsedda för personer som omfattas av en privat sjukförsäkring, lämnar apoteken ut läkemedlen till dessa personer på grundval av individuellt slutna avtal. Den privata sjukförsäkringsgivaren köper inte läkemedlen utan ger endast sina försäkrade ersättning för de utgifter som uppkommit för dem, när de försäkrade begär det. I det fallet måste Boehringer Ingelheim Pharma ge den privata sjukförsäkringsgivaren rabatt på läkemedelspriset. Skattemyndigheten anser att denna rabatt ur mervärdesskattehänseende inte utgör en nedsättning av ersättningen.

17 Under år 2012 lämnade Boehringer Ingelheim Pharma in en mervärdesskattedeklaration för år 2011, i vilken bland annat angavs de beskattningsbara transaktionerna med tillhörande beskattningsunderlag.

18 Boehringer Ingelheim Pharma korrigerade i denna deklaration beskattningsunderlaget för transaktioner avseende läkemedel som köpts av försäkringstagare som omfattas av en privat sjukförsäkring, genom att dra av de ersättningar som bolaget måste betala.

19 Skattemyndigheten ansåg inte att det fanns någon anledning för nedsättning av Boehringer Ingelheim Pharmas beskattningsunderlag vad gällde ersättningar till privata sjukförsäkringsgivare. Skattemyndigheten fastställde således mervärdesskatten på grundval av ett icke nedsatt beskattningsunderlag.

20 Boehringer Ingelheim Pharma överklagade skattemyndighetens beslut avseende ersättningarna till privata sjukförsäkringsbolag vid Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz, Tyskland).

21 Bolaget gjorde gällande att såväl den lagstadgade sjukkassan som den privata sjukförsäkringsgivaren befinner sig i slutet av kedjan av transaktioner, varför beskattningsunderlaget bör nedsättas i båda fallen. Det saknar enligt bolaget betydelse huruvida det rör sig om ersättningar eller rabatter som har beviljats, och de bör behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende.

22 Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz) biföll bolagets överklagande och fann att skattemyndigheten inte fick göra skillnad mellan de rabatter som beviljades de lagstadgade sjukkassorna för köpta läkemedel och de återbetalningar som sker när sådana produkter köps inom ramen för en privat sjukförsäkring.

23 Skattemyndigheten överklagade domen från Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Skattedomstolen i Rheinland-Pfalz) till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

24 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att om en tillverkare, som visserligen inte är bunden av avtal med den slutliga konsumenten, men är den första länken i en kedja av transaktioner som leder till denna, beviljar den slutliga konsumenten en nedsättning av priset ska beskattningsunderlaget för mervärdesskatten enligt domstolens praxis sättas ned med ett belopp som motsvarar detta avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31, och dom av den 16 januari 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, punkt 29).

25 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). Den motivering som domstolen gav i denna dom var att resebyrån inte ingår i en kedja av leveranser från researrangören till slutkonsumenten.

26 Enligt den hänskjutande domstolen bör EU-domstolens praxis tolkas så, att rabatter som en företagare beviljar en tredje part, som inte är bunden genom avtal med denna, sätter ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på den tjänst som företagaren har tillhandahållit endast i de fall då en kedja av

transaktioner leder från företaget till den tredje part som har rätt till rabatt. I förevarande fall medför således rabatterna till privata sjukförsäkringsgivare inte någon nedsättning av beskattningsunderlaget för Boehringer Ingelheim Pharmas leveranser, eftersom de privata sjukförsäkringsgivareen inte ingår i kedjan av transaktioner från nämnda bolag till slutkonsumenten.

27 Den hänskjutande domstolen anser dock att det inte är förenligt med den allmänna principen om likabehandling i artikel 20 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna att rabatter till privata sjukförsäkringsgivare inte medför att beskattningsunderlaget sätts ned, till skillnad från rabatter på området för den lagstadgade sjukförsäkringen, trots att läkemedelsföretaget bär samma börda genom de båda rabatterna. Det rör sig om jämförbara situationer och följaktligen undrar den hänskjutande domstolen vilken saklig grund som kan finnas för denna skillnad i behandling.

28 Nämnda domstol har även erinrat om att medan ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet endast kan komma i fråga mellan näringsidkare som konkurrerar med varandra, kan likabehandlingsprincipen på skatteområdet åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men som ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden (dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49, och dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 17). Det råder följaktligen inte överensstämmelse mellan principen om likabehandling i skattehänseende och principen om skatteneutralitet (dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 18).

29 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

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

– företaget levererar dessa läkemedel till apotek via grossister,

– apoteken utför beskattningsbara leveranser till personer med privat sjukförsäkring,

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

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

Prövning av tolkningsfrågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida – mot bakgrund av de principer som domstolen har fastställt i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31), med avseende på fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, och med beaktande av den unionsrättsliga principen om likabehandling – artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den rabatt som ett läkemedelsföretag enligt nationell lag beviljat en privatsjukförsäkringsgivare medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för detta läkemedelsföretag i den mening som avses i artikeln, 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.

31 Det ska vid besvarandet av frågan erinras om att enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska, när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster, beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

32 Vidare erinrar domstolen om att enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, som behandlar avbeställning, hävning, icke-godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, är medlemsstaterna skyldiga att nedsätta beskattningsunderlaget och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela ersättningen efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

33 Domstolen har slutligen slagit fast att en av de grundläggande principer som ligger till grund för mervärdesskattesystemet är neutralitet, i den meningen att inom varje land bär liknande varor 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).

34 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att läkemedelsföretaget enligt den nationella lagstiftningen är skyldigt att bevilja privata sjukförsäkringsgivare rabatt för de receptbelagda läkemedel för vilkas pris dessa företag har lämnat hel eller delvis ersättning till försäkrade. Storleken på dessa rabatter beror på graden av ersättning i samma proportioner som föreskrivs för lagstadgade sjukkassor. Skattemyndigheten anser att denna rabatt inte utgör en nedsättning av beskattningsunderlaget.

35 Som en följd av denna lagstiftning har Boehringer Ingelheim Pharma således kunnat förfoga över ett belopp som motsvarar försäljningspriset för dessa varor till apotek med avdrag för rabatten. Det skulle därmed inte stå i överensstämmelse med direktivet att underlaget för beräkningen av den mervärdesskatt som läkemedelsföretaget, i egenskap av beskattningsbar person, är skyldigt att erlägga är högre än det belopp som företaget slutligen har erhållit. Om så vore fallet skulle principen om mervärdesskattens neutralitet i förhållande till beskattningsbara personer, dit läkemedelsföretaget räknas, inte följas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 28).

36 Följaktligen ska beskattningsunderlaget för Boehringer Ingelheim Pharma som beskattningsbar person utgöras av det belopp som motsvarar det pris till vilket bolaget sålde läkemedlen till apotek, minus de rabatter som har beviljats privata sjukförsäkringsgivare när dessa företag har gett sina försäkrade ersättning för de kostnader de ådragit sig för inköp av dessa läkemedel.

37 Förvisso fann domstolen i punkt 31 i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), att artikel 11 C.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), vilken motsvarar artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, hänför sig till avtalsförhållanden i normalfallet, som ingås direkt mellan två avtalsparter, och senare ändras.

38 Det kan emellertid härvidlag konstateras att domstolen i punkt 31 i denna dom angav att bestämmelsen utgör ett uttryck för neutralitetsprincipen, och att tillämpningen av denna bestämmelse således inte kan äventyra förverkligandet av nämnda princip (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 31).

39 För det andra framgår det av domstolens praxis att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte kräver en senare ändring av de avtalsrättsliga förhållandena för att denna bestämmelse ska vara tillämplig. Genom denna bestämmelse tvingas nämligen medlemsstaterna i princip att nedsätta beskattningsunderlaget varje gång som den beskattningsbara personen efter ett avtals ingående inte har erhållit en del av eller hela ersättningen. Vidare finns det inget som tyder på att domstolen i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400), ville begränsa tillämpningsområdet för artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, vilken motsvarar artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. Tvärtom framgår det av de faktiska omständigheterna i det mål som gav upphov till nämnda dom att de avtalsrättsliga förhållandena inte hade ändrats. Domstolen fann trots detta att artikel 11 C.1 i sjätte direktivet var tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 maj 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, punkt 33).

40 Den omständigheten att den direkta mottagaren av leveransen av läkemedlen i fråga, i det nationella målet, inte är den privata sjukförsäkringsgivaren som utger ersättning till försäkringstagarna, utan de försäkrade själva, kan vidare inte bryta det direkta sambandet mellan leveransen av varorna och den erhållna ersättningen (se, analogt, dom av den 27 mars 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 35).

41 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 44 och 45 i sitt förslag till avgörande ska de betalningar som görs vid tidpunkten för inköpet av läkemedlen nämligen betraktas som ersättning som har erhållits från en tredje part, i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, om dessa tredje parter, det vill säga de försäkrade, begärt ersättning från de privata sjukförsäkringsgivarna och de sistnämnda, i enlighet med nationell lagstiftning, har erhållit den rabatt som de ska beviljas av läkemedelsföretaget. Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet ska således de privata sjukförsäkringsgivarna betraktas som en slutkonsument av ett tillhandahållande som genomförts av ett läkemedelsföretag som är en beskattningsbar person, varför det belopp som uppbärs av skattemyndigheten inte får vara större än det som slutkonsumenten har betalat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 24).

42 Eftersom en del av ersättningen, i det nationella målet, inte har uppburits av den beskattningsbara personen på grund av den rabatt som denna beviljat de privata sjukförsäkringsgivarna, kan det följaktligen konstateras att det faktiskt har skett en nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, i enlighet med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

43 Vad vidare gäller den rabatt som är aktuell i det nationella målet kan det konstateras att denna fastställs i lag och obligatoriskt ska ges av läkemedelsföretaget till privata sjukförsäkringsgivare som har utgett ersättning till sina försäkringstagare för sistnämndas omkostnader för läkemedelsinköp. Såsom har konstaterats i punkt 35 ovan kunde läkemedelsföretaget under dessa omständigheter inte fritt förfoga över hela det pris det mottog när det sålde sina produkter till apotek eller grossister (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, punkt 31).

44 I detta hänseende har domstolen redan slagit fast, i punkt 28 i domen av den 19 juli 2012, International Bingo Technology (C-377/11, EU:C:2012:503), rörande en lagstadgad skyldighet avseende vinster i bingospel, att eftersom den del av brickornas försäljningspris som betalas ut som vinster till spelarna har fastställts på förhand och är obligatorisk, kan den inte anses ingå i den ersättning som spelanordnaren erhållit för den tjänst som vederbörande har tillhandahållit.

45 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 42 i sitt förslag till avgörande gäller att även om domstolens analys i nämnda dom gällde tolkningen av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, kan den tolkning som där gjordes av begreppet ”ersättning” i denna bestämmelse, även tillämpas vad gäller uttrycket ”vid … nedsättning av priset” som används i artikel 90 i direktivet, eftersom både denna bestämmelse och artikel 73 behandlar vad som ingår i beskattningsunderlaget.

46 Mot bakgrund av ovanstående ska den hänskjutande domstolens fråga besvaras enligt följande. Mot bakgrund av de principer som domstolen har fastställt i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31), med avseende på fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, och med beaktande av den unionsrättsliga principen om likabehandling, ska artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den rabatt som ett läkemedelsföretag enligt nationell lag beviljat en privatsjukförsäkringsgivare medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för detta läkemedelsföretag i den mening som avses i den artikeln, 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.

Rättegångskostnader

47 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 (femte avdelningen) följande:

Mot bakgrund av de principer som Europeiska unionens domstol har fastställt i domen av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkterna 28 och 31), med avseende på fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, och med beaktande av den unionsrättsliga principen om likabehandling, ska artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att den rabatt som ett läkemedelsföretag enligt nationell lag beviljat en privatsjukförsäkringsgivare medför en nedsättning av beskattningsunderlaget för detta läkemedelsföretag i den mening som avses i den artikeln, 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.

Underskrifter