**Downloaded via the EU tax law app / web**

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 maart 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 90, lid 1 – Verlaging van de maatstaf van heffing – In het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), vastgelegde beginselen – Leveringen van geneesmiddelen – Toekenning van kortingen – Hypothetische aard van de prejudiciële vraag – Niet-ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing”

In zaak C?802/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 6 juni 2019, ingekomen bij het Hof op 31 oktober 2019, in de procedure

**Firma Z**

tegen

**Finanzamt Y,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin, kamerpresident, T. von Danwitz en P. G. Xuereb (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Firma Z, vertegenwoordigd door A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en S. Eisenberg als gemachtigden,

– de Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. Lyal en R. Pethke, vervolgens door R. Pethke als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

**Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60), en van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Firma Z, een onderneming die in Nederland per postorder geneesmiddelen verkoopt, en het Finanzamt Y (belastingdienst Y, Duitsland) over de verlaging van de maatstaf van heffing in geval van kortingen op de prijzen van receptplichtige geneesmiddelen voor menselijk gebruik die vanuit Nederland naar Duitsland worden geleverd.

## Toepasselijke bepalingen

### *Unierecht*

3 Artikel 2, lid 1, onder a) en b), van richtlijn 2006/112 luidt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:

i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt;

[...]”

4 Artikel 13, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De staat, de regio’s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”

5 Artikel 20 van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen' wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.

[...]"

6 Artikel 33, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„In afwijking van artikel 32 wordt als de plaats van levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de levering van goederen wordt verricht voor een belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon van wie de intracommunautaire verwervingen van goederen uit hoofde van artikel 3, lid 1, niet aan de btw zijn onderworpen, of voor enige andere niet-belastingplichtige;

b) de geleverde goederen zijn geen nieuwe vervoermiddelen, noch goederen, geleverd na montage of installatie, door of voor rekening van de leverancier, met of zonder beproeven van de geïnstalleerde of gemonteerde goederen."

7 Artikel 73 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

8 Artikel 83 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Voor de intracommunautaire verwerving van goederen bestaat de maatstaf van heffing uit dezelfde elementen als die welke in aanmerking worden genomen om overeenkomstig hoofdstuk 2 de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen binnen het grondgebied van de lidstaat in kwestie te bepalen. [...]"

9 Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld."

10 Artikel 138, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen."

***Duits recht***

*Btw-recht*

11 Volgens § 1, lid 1, punten 1 en 5, van het Umsatzsteuergesetz (wet inzake de omzetbelasting), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is (BGBl. 2005 I, blz. 386) (hierna: „UStG"), zijn aan de btw onderworpen:

„1) leveringen en andere prestaties, die binnen het nationale grondgebied door een ondernemer in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel worden verricht,

[...]

5) de intracommunautaire verwerving die binnenlands onder bezwarende titel wordt verricht".

12 § 1a, lid 1, UStG luidt:

„Van een intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel is sprake wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1) een goed komt in het kader van een levering aan een koper (verwerver) vanaf het grondgebied van een lidstaat binnen het grondgebied van een andere lidstaat [...],

2) de verwerver is

a) een ondernemer die het goed voor zijn onderneming verwerft of

b) een rechtspersoon die niet de hoedanigheid van ondernemer bezit of het goed niet voor zijn onderneming verwerft, en

3) de levering aan de verwerver

a) wordt door de ondernemer in het kader van zijn onderneming onder bezwarende titel verricht [...]

[...]".

13 § 17, lid 1, eerste volzin, UStG bepaalt:

„Bij wijziging van de maatstaf van heffing van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien."

*Recht inzake de zorgverzekering*

14 § 2 van het Fünfte Buch Sozialgesetzbuch (wetboek sociale zekerheid, vijfde boek), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl. 2011 I, blz. 2983), bepaalt:

„1. De zorgverzekeraars stellen de in hoofdstuk III bedoelde prestaties, met eerbiediging van het doelmatigheidsbeginsel (§ 12), ter beschikking van hun verzekerden, voor zover deze prestaties niet onder de eigen verantwoordelijkheid van de verzekerden vallen.

2. Behoudens andersluidende bepalingen in dit boek of in het negende boek, ontvangen de verzekerden de prestaties in natura of in de vorm van dienstverrichtingen. [...] De

zorgverzekeraars en de zorgverstrekkers sluiten overeenkomstig het bepaalde in het vierde hoofdstuk overeenkomsten betreffende de verstrekking van de prestaties in natura en de prestaties in de vorm van dienstverrichtingen. [...]”

**Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

15 Firma Z is een apotheek die in 2013 vanuit Nederland receptplichtige geneesmiddelen naar Duitsland heeft geleverd. Deze geneesmiddelen zijn enerzijds verzonden naar personen die zijn aangesloten bij de wettelijk verplichte zorgverzekering, en anderzijds naar personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering. In ruil voor de beantwoording van een vragenlijst over de aandoening waaraan zij leden heeft Firma Z de betrokkenen een bepaald bedrag als „vergoeding” betaald.

16 Wanneer Firma Z receptplichtige geneesmiddelen leverde aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering, ging zij ervan uit dat zij met deze personen verkoopovereenkomsten voor deze geneesmiddelen had gesloten en de levering rechtstreeks aan deze personen had verricht. Volgens haar waren deze leveringen op basis van de in artikel 33 van richtlijn 2006/112 en het nationale recht neergelegde regels inzake postorderverkoop, belastbaar in Duitsland. Ook meende zij dat het bedrag van de aan die personen betaalde vergoeding een verlaging van de maatstaf van heffing overeenkomstig § 17, lid 1, UStG meebracht. De belasting op de genoemde leveringen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering en die op de levering van zonder recept verkrijgbare producten aan deze personen of aan personen die zijn aangesloten bij een verplichte zorgverzekering op basis van verkoopovereenkomsten die Firma Z rechtstreeks met deze personen had gesloten, is in het hoofdgeding niet aan de orde.

17 Wanneer Firma Z receptplichtige geneesmiddelen leverde aan personen die zijn aangesloten bij de verplichte zorgverzekering, maakte zij op grond van het socialezekerheidsrecht enerzijds een afrekening op met de desbetreffende verzekeraars en bracht zij anderzijds het bedrag van de aan de betrokkenen betaalde vergoeding in mindering op de eigen bijdrage die zij voor het bestelde geneesmiddel moesten betalen. Firma Z meende dat de plaats van levering met betrekking tot deze leveringen vanaf 1 oktober 2013 in Nederland was gelegen en dat zij daar aanspraak kon maken op de vrijstelling van de btw voor intracommunautaire leveringen. De verzekeraars voor de verplichte zorgverzekering moesten over deze verwervingen dan weer ingevolge artikel 2, lid 1, onder b), i), van richtlijn 2006/112 btw betalen in Duitsland. Daarenboven ging Firma Z ervan uit dat het bedrag van de vergoeding die was betaald aan personen die zijn aangesloten bij de verplichte zorgverzekering, overeenkomstig § 17, lid 1, UStG een verlaging van de maatstaf van heffing meebracht voor de leveringen die in Duitsland waren verricht aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering, en zij heeft op die grond een correctie toegepast.

18 Het Finanzamt Y ging niet mee in deze benadering en heeft daarom een naheffingsaanslag vastgesteld. Na de afwijzing van haar bezwaar tegen deze aanslag, heeft Firma Z beroep ingesteld bij het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland).

19 Het Finanzgericht heeft dit beroep verworpen op grond dat de maatstaf van heffing niet kon worden verlaagd, omdat de levering aan de verzekeraars voor de verplichte zorgverzekering niet belastbaar was. Volgens deze rechter bestond er geen enkele rechtsgrondslag op basis waarvan Firma Z aanspraak kon maken op gedeeltelijke teruggaaf van de btw.

20 Firma Z meende dat zij, volgens het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), de maatstaf van heffing mocht verlagen omdat haar tegenprestatie was verminderd, en heeft tegen de uitspraak van het Finanzgericht beroep in *Revision* ingesteld bij het

Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

21 De verwijzende rechter herinnert eraan dat, gelet op het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punten 28 en 31), en het arrest van 16 januari 2014, Ibero Tours (C?300/12, EU:C:2014:8, punt 29), de maatstaf van heffing van de btw ingevolge de rechtspraak van het Hof moet worden verlaagd met de korting die de fabrikant van een product, die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft maar de eerste schakel is in een keten van handelingen die bij de eindverbruiker eindigt, aan die eindverbruiker verleent.

22 Hij merkt op dat het Hof evenwel heeft bepaald dat de maatstaf van heffing niet mag worden verlaagd in het geval waarin een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon, op eigen initiatief en op eigen kosten aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator (arrest van 16 januari 2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, punt 33).

23 Hij voert ook aan dat het Hof heeft geoordeeld dat de korting die een farmaceutische onderneming krachtens een nationale wet toekent aan een particuliere zorgverzekeraar, in de zin van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112, leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing in het voordeel van deze farmaceutische onderneming wanneer farmaceutische producten via een groothandelaar worden geleverd aan apotheken die deze producten bezorgen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering die haar verzekerden vergoedt voor de aankoopprijs van de farmaceutische producten (arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 46).

24 Volgens de verwijzende rechter is verduidelijking nodig van het begrip „keten van handelingen”, die begint met de persoon die de korting verleent, in casu Firma Z, en eindigt met de persoon die deze ontvangt, namelijk de personen die zijn aangesloten bij de verplichte zorgverzekering. Thans is de vraag of alle handelingen van deze keten al dan niet binnen de werkingssfeer van de btw krachtens artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 moeten vallen om de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 90, lid 1, van deze richtlijn te kunnen verlagen.

25 In dit verband herinnert hij eraan dat het neutraliteitsbeginsel vereist dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk ligt, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen (arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, punt 20, en 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, punt 33). Bijgevolg wordt, volgens hem, de lengte van deze productie- en distributieketen bepaald door de handelingen die ingevolge artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 binnen de werkingssfeer van de btw vallen.

26 Voorts meent hij dat in het kader van het geding dat heeft geleid tot het arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), de korting tot gevolg had dat de kosten van de particuliere zorgverzekeraars, en dus ook de kosten van degenen die de belastbare aanschaf van geneesmiddelen moesten dragen, daalden, hetgeen in de bij hem aanhangige zaak niet het geval is, aangezien de aan de verplicht verzekerden verleende korting geen enkele invloed heeft op de kosten die de verzekeraars voor de verplichte zorgverzekering moeten betalen.

27 De verwijzende rechter heeft ook twijfels over de gelijke behandeling van de handelingen die op het nationale grondgebied worden verricht en die welke op de interne markt worden verricht.

28 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Kan een apotheek die farmaceutische producten levert aan een verplichte zorgverzekeraar

en de verzekerde een korting verleent, wegens deze korting de maatstaf van heffing verlagen op grond van het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400)?

2) Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord: is het in strijd met de beginselen van neutraliteit en gelijke behandeling op de interne markt dat een op het nationale grondgebied gevestigde apotheek wel gerechtigd is de maatstaf van heffing te verlagen, maar een apotheek die vanuit een andere lidstaat een vrijgestelde intracommunautaire levering verricht aan een verplichte zorgverzekeraar niet?”

**Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

29 De Duitse regering werpt een exceptie van niet-ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing op, omdat de gestelde vragen irrelevant zijn voor de uitkomst van het hoofdgeding en hypothetisch van aard zijn.

30 De Duitse regering herinnert er namelijk aan dat vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen intracommunautaire leveringen waren en krachtens richtlijn 2006/112 waren vrijgesteld van btw in de lidstaat van vertrek, namelijk Nederland. Aangezien voor deze leveringen geen maatstaf van heffing bestaat, is een verlaging van deze maatstaf krachtens artikel 90 van deze richtlijn bijgevolg onmogelijk. In dit verband herinnert de Duitse regering er tevens aan dat Firma Z in het hoofdgeding geen verlaging van de maatstaf van heffing heeft toegepast in het kader van haar leveringen aan de verplichte zorgverzekeraar, maar de maatstaf van heffing heeft verlaagd voor de leveringen aan personen die waren aangesloten bij een particuliere zorgverzekering, terwijl deze maatstaf van heffing geen enkel verband hield met de leveringen aan de verplichte zorgverzekeraar.

31 Volgens de Duitse regering heeft de vraag of een verlaging van de maatstaf van heffing mogelijk is enkel betrekking op een situatie die verband houdt met in Duitsland gevestigde apotheken, waar de levering van geneesmiddelen niet is vrijgesteld, maar belastbaar is, hetgeen irrelevant is voor de beslechting van het hoofdgeding.

32 Hoe dan ook is het krachtens de Duitse regeling verboden voor de op het nationale grondgebied gevestigde apotheken om kortingen op geneesmiddelen te verlenen.

33 Ook Firma Z is van mening dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is omdat er een rechtstreekse leveringsrelatie bestaat tussen haar en de personen die zijn aangesloten bij de verplichte zorgverzekering. Bijgevolg verlagen de prijsverlagingen de maatstaf van heffing rechtstreeks en zijn de twee vragen van de verwijzende rechter irrelevant, terwijl eigenlijk de voorvraag naar de aard van de relatie tussen Firma Z en deze personen zou moeten worden onderzocht.

34 Er zij aan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend de taak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid voor de te geven rechterlijke beslissing draagt, om, rekening houdend met de bijzonderheden van de zaak, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden [arrest van 24 november 2020, Openbaar Ministerie (Valsheid in geschrifte), C?510/19, EU:C:2020:953, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

35 Bijgevolg geldt voor prejudiciële vragen over het Unierecht een vermoeden van relevantie.

Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechterlijke instantie wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, het vraagstuk van hypothetische aard is, of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen [arrest van 24 november 2020, Openbaar Ministerie (Valsheid in geschrifte), C?510/19, EU:C:2020:953, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

36 In casu komt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing naar voren dat de verwijzende rechter twijfels heeft over de uitlegging en de toepassing van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 met betrekking tot het recht van een in een lidstaat gevestigde apotheek op verlaging van de maatstaf van heffing, wanneer deze enerzijds een levering van geneesmiddelen in een andere lidstaat verricht aan een nationale verplichte zorgverzekeraar, welke handeling in die lidstaat binnen de werkingssfeer van de btw valt, en anderzijds een korting toekent aan een persoon die bij die verzekeraar is aangesloten en aan wie het geneesmiddel wordt geleverd in het kader van een tweede levering die niet binnen de werkingssfeer van de btw valt. In dit verband heeft de verwijzende rechter de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feitelijke omstandigheden en de op het hoofdgeding toepasselijke bepalingen genoegzaam en nauwkeurig uiteengezet, zodat de gestelde vragen niet hypothetisch zijn.

37 Bovendien moet wat het betoog van Firma Z betreft worden opgemerkt dat de verwijzende rechter heeft aangegeven dat hij, met name gelet op het nationale recht inzake de zorgverzekering, geen twijfel koesterde over de aard van de verhoudingen bij de betrokken handeling. In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 267 VWEU, dat op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke waardering van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort. In het bijzonder is het Hof uitsluitend bevoegd zich over de uitlegging of de rechtsgeldigheid van een rechtsvoorschrift van de Unie uit te spreken op basis van de door de nationale rechterlijke instantie omschreven feiten. Daarentegen staat het uitsluitend aan de verwijzende rechter om de nationale wettelijke regeling uit te leggen. Het staat in het kader van de prejudiciële procedure eveneens uitsluitend aan de nationale rechter om het voorwerp te bepalen van de vragen die hij aan het Hof wil stellen. Het Hof kan zich niet op verzoek van een van de partijen in het hoofdgeding buigen over vragen die de nationale rechter niet heeft gesteld (zie in die zin beschikking van 7 oktober 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C?82/13, EU:C:2013:655, punt 11, en arrest van 11 juni 2015, Berlington Hungary e.a., C?98/14, EU:C:2015:386, punt 48).

38 Hieruit volgt, ten eerste, dat de uitlegging van het Unierecht waarom in casu wordt verzocht, verband houdt met het voorwerp van het hoofdgeding en, ten tweede, dat de gestelde vragen niet hypothetisch van aard zijn, zonder dat de kwestie van de aard van de verhouding tussen Firma Z en de personen die zijn aangesloten bij de verplichte zorgverzekering hoeft te worden onderzocht.

39 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is dus ontvankelijk.

**Eerste vraag**

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 in het licht van de beginselen die het Hof heeft geformuleerd in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), aldus moet worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde apotheek haar maatstaf van heffing mag verlagen wanneer zij leveringen van farmaceutische producten als in die lidstaat van btw vrijgestelde intracommunautaire leveringen verricht aan een in een andere lidstaat gevestigde verzekeraar van de verplichte zorgverzekering en de bij deze verzekering aangesloten personen een korting toekent.

41 In dit verband bepaalt artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

42 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat, in de omstandigheden van het hoofdgeding, de verkoop van de betrokken geneesmiddelen plaatsvindt in twee leveringen, de ene door de apotheek aan de verzekeraar van de verplichte zorgverzekering en de tweede door die verzekeraar aan de personen die bij die verzekering zijn aangesloten. De eerste levering is een intracommunautaire levering die krachtens artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 is vrijgesteld in Nederland. Bijgevolg is de verzekeraar van de verplichte zorgverzekering als rechtspersoon krachtens artikel 2, lid 1, onder b), i), van deze richtlijn verplicht btw te betalen over de met die levering overeenkomende verwerving. Voorts valt de tweede levering door de verzekeraar van de verplichte zorgverzekering aan zijn verzekerden niet binnen de werkingssfeer van de btw uit hoofde van artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112.

43 Aangezien Firma Z niet beschikt over een maatstaf van heffing die kan worden herzien, moet worden vastgesteld dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112.

44 Uit de gegevens in de verwijzingsbeslissing blijkt overigens dat Firma Z in aanmerking wilde komen voor een verlaging van haar maatstaf van heffing voor leveringen aan particulier verzekerden als gevolg van een korting die werd toegekend aan personen die bij de verplichte zorgverzekering waren aangesloten. Zoals zowel de verwijzende rechter als de Europese Commissie terecht heeft opgemerkt, kan, in het kader van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, de verlaging van de maatstaf van heffing voor een handeling niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de maatstaf van heffing van een andere handeling.

45 Wat betreft het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), zij eraan herinnerd dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat de maatstaf van heffing van de btw ingevolge de rechtspraak van het Hof moet worden verminderd met de korting die de fabrikant van een product die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft maar de eerste schakel is in een keten van handelingen die bij de eindverbruiker eindigt, aan een eindverbruiker verleent (arrest van 16 januari 2014, Ibero Tours, C?300/12, EU:C:2014:8, punt 29).

46 Het Hof heeft benadrukt dat de fiscus anders meer btw zou ontvangen dan de eindverbruiker daadwerkelijk betaalt, en dat op kosten van de belastingplichtige (arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, punt 31).

47 Aangezien Firma Z, zoals blijkt uit punt 43 van het onderhavige arrest, niet beschikt over een maatstaf van heffing die kan worden herzien en de voorwaarden voor toepassing van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 dus niet zijn vervuld, hoeft in dergelijke omstandigheden niet te

worden onderzocht of er sprake is van een eventuele keten van handelingen in de zin van het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400).

48 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde apotheek haar maatstaf van heffing niet mag verlagen wanneer zij leveringen van farmaceutische producten als in die lidstaat van btw vrijgestelde intracommunautaire leveringen verricht aan een in een andere lidstaat gevestigde verzekeraar van de verplichte zorgverzekering en de bij deze verzekering aangesloten personen een korting toekent.

**Tweede vraag**

49 Gezien het antwoord op de eerste vraag, hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

**Kosten**

50 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde apotheek haar maatstaf van heffing niet mag verlagen wanneer zij leveringen van farmaceutische producten als in die lidstaat van belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde intracommunautaire leveringen verricht aan een in een andere lidstaat gevestigde verzekeraar van de verplichte zorgverzekering en de bij deze verzekering aangesloten personen een korting toekent.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.