

**Zaak C-802/19**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

31 oktober 2019

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

6 juni 2019

**Verzoekster en verzoekster tot Revision:**

Firma Z

**Verweerder en verweerder in Revision:**

Finanzamt Y

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Btw – Richtlijn 2006/112 – Prijskorting die een apotheek in Nederland in het kader van haar leveringen van geneesmiddelen aan Duitse wettelijke ziektekostenverzekeraars geeft aan personen die in Duitsland verplicht verzekerd zijn – Verlaging van de maatstaf van heffing op grond van de prijskorting

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

- 1) Heeft een apotheek die geneesmiddelen aan een wettelijke ziektekostenverzekeraar levert, ingevolge het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 24 oktober 1996, Elida Gibbs Ltd (C-317/94,

EU:C:1996:400), recht op een verlaging van de maatstaf van heffing wegens het toekennen van een prijskorting aan de verzekerden?

- 2) Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord: Is het in strijd met de beginselen van neutraliteit en gelijke behandeling op de interne markt wanneer een binnenlandse apotheek de maatstaf van heffing kan verlagen, maar een apotheek die vanuit een andere lidstaat intracommunautair belastingvrij aan de wettelijke ziektekostenverzekeraar levert dat niet kan?

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, in het bijzonder artikel 2, lid 1, artikel 13, lid 1, artikelen 20, 90 en 138

### **Korte weergave van de feiten en van de procedure**

- 1 Verzoekster heeft in het betwiste belastingjaar (2013) vanuit Nederland receptplichtige geneesmiddelen geleverd naar Duitsland aan enerzijds personen die waren aangesloten bij een wettelijk verplichte zorgverzekering en anderzijds personen die waren aangesloten bij een particuliere zorgverzekeraar. In beide gevallen heeft zij bij de invulling van een vragenlijst over de betreffende ziekte betalingen verricht die als onkostenvergoeding worden aangeduid (hierna: „prijskortingen”).
- 2 De leveringen aan de verplicht verzekerden – voorwerp van het onderhavige geding – heeft verzoekster in rekening gebracht aan de wettelijke ziektekostenverzekeraars, die deze krachtens socialezekerheidsregelingen hebben betaald. Bij deze leveringen ging verzoekster er sinds 1 oktober 2013 van uit dat de plaats van de levering zich in Nederland bevond, dat zij aldaar gebruik kon maken van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen en dat de wettelijke ziektekostenverzekeraars op intracommunautaire verwervingen binnenlands belasting moesten betalen. Bovendien ging zij ervan uit dat de door haar gegeven prijskortingen de maatstaf van heffing voor btw hadden verlaagd.
- 3 Het Finanzamt (belastingdienst, Duitsland) ging niet mee in het standpunt van verzoekster en heeft een aanslag vastgesteld. Het bezwaar dat verzoekster hiertegen heeft ingediend werd afgewezen, zodat zij beroep instelde. Tegen de verwerping van haar beroep heeft verzoekster beroep in Revision ingesteld, waarbij zij in het bijzonder aanvoert dat zij op grond van het arrest van het Hof van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400; hierna: „arrest Elida Gibbs”), recht heeft op een belastingcorrectie op grond van een verlaging van de tegenprestatie.

## Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

### *Eerste prejudiciële vraag*

- 4 Bij de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag moet in aanmerking worden genomen dat in dit geding sprake is van een keten van twee leveringen, waarvan alleen de eerste binnen het toepassingsgebied van de belasting valt.
- 5 De eerste levering is door verzoekster aan de wettelijke ziektekostenverzekeraars verricht. Hierbij ging het om intracommunautaire leveringen die op grond van de verzending van goederen vanuit Nederland naar Duitsland overeenkomstig artikel 138 van richtlijn 2006/112 en de desbetreffende in Nederland vastgestelde omzettingwetgeving voor verzoekster waren vrijgesteld. Overeenkomstig artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden de wettelijke ziektekostenverzekeraars niet als belastingplichtigen aangemerkt. Aangezien zij echter volgens nationaal recht rechtspersonen zijn, waren de leveringen op grond van artikel 138 van richtlijn 2006/112 niettemin in Nederland vrijgesteld. Dienovereenkomstig waren de wettelijke ziektekostenverzekeraars verplicht tot het betalen van belasting op de verwerving als rechtspersoon volgens artikel 2, lid 1, onder b), i), juncto artikel 20 van richtlijn 2006/112, maar bestond voor hen geen recht op aftrek van de voorbelasting omdat zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige hadden.
- 6 Op de levering door verzoekster aan de wettelijke ziektekostenverzekeraars volgde een tweede levering door de wettelijke ziektekostenverzekeraars aan de bij hen verzekerde personen. De rechtsbetrekking die aan deze levering ten grondslag ligt vloeit voort uit het Duitse socialezekerheidsrecht. Door het verstrekken van door een arts voorgeschreven geneesmiddelen voldoen de wettelijke ziektekostenverzekeraars namelijk aan hun jegens de verzekerde bestaande plicht tot behandeling van ziekten.
- 7 Deze tweede levering valt niet onder het toepassingsgebied van de belasting als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112. Enerzijds vond deze levering om niet plaats, omdat de verplicht verzekerde personen voor de individuele leveringen van geneesmiddelen geen tegenprestatie verrichtten. De door hen en hun werkgevers betaalde verplichte ziektekostenpremies vormen een tegenprestatie voor de verzekeringsverhouding als zodanig, maar niet voor de in dit verband verrichte prestaties. Anderzijds gaat het bij de leveringen door wettelijke ziektekostenverzekeraars overeenkomstig artikel 13 van richtlijn 2006/112 niet om leveringen door belastingplichtigen.
- 8 Het feit dat verzoekster de goederen rechtstreeks aan de verzekerden heeft verzonden staat niet in de weg aan het bestaan van twee leveringen (verzoekster aan de wettelijke ziektekostenverzekeraar en de wettelijke ziektekostenverzekeraar aan verzekerden); dit heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld [zie bijv. arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232)].

- 9 In dit geding gaat het erom of verzoekster op grond van de aan de afnemer van de tweede levering gegeven prijskorting aanspraak kan maken op een verlaging van de maatstaf van heffing voor de eerste levering aan de wettelijke ziektekostenverzekeraars. Dat een dergelijke prijskorting in beginsel leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing wordt niet betwist. Verduidelijkt moet echter worden of dit ook geldt wanneer de tweede levering niet onder het toepassingsgebied van de belasting valt. Voor de beantwoording van deze vraag maakt het geen verschil of de apotheek, net zoals in dit geding, vanuit het buitenland of vanuit het binnenland levert.
- 10 Voorwaarde voor de verlaging zou kunnen zijn dat alle handelingen binnen de keten in kwestie onder het toepassingsgebied van de belasting vallen. Hiervoor zou kunnen pleiten dat het Hof de verlaging van de maatstaf van heffing bij het geven van een prijskorting aan een afnemer van een daaropvolgende levering heeft gegrond op het feit dat het basisbeginsel van neutraliteit verlangt dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal liggen, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen [arrest Elida Gibbs, punt 20, en arrest van 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punt 33; hierna: „arrest Boehringer Ingelheim Pharma”)]. De lengte van deze productie- en distributieketen wordt volgens de verwijzende rechter bepaald door de handelingen die krachtens artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112 onder het toepassingsgebied van de belasting vallen.
- 11 In het arrest Boehringer Ingelheim Pharma aangaande het geven van prijskortingen aan particuliere zorgverzekeraars ging het Hof ervan uit dat er sprake was van een binnen het toepassingsgebied van de belasting vallende keten van handelingen, waarbij apotheken de laatste levering in de keten van handelingen verrichtten en „deze [farmaceutische] producten bezorgen aan personen die zijn aangesloten bij een particuliere zorgverzekering”, waarvoor een tegenprestatie werd verricht. Door de prijskorting werden de lasten van de particuliere zorgverzekeraars en bijgevolg de lasten van degene die de kosten voor de belastbare verwerving van geneesmiddelen moest dragen, geringer. Dit is in casu niet het geval: de toekenning van een prijskorting aan verplicht verzekerde personen heeft geen enkele invloed op de kosten van de wettelijke ziektekostenverzekeraars.

### ***Tweede prejudiciële vraag***

- 12 De tweede prejudiciële vraag, die alleen rijst wanneer de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, zou op zich al ontkennend kunnen worden beantwoord omdat het Hof in zijn arrest van 19 oktober 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung eV (C-148/15, EU:C:2016:776), het verbod op prijskorting voor de levering van geneesmiddelen enkel voor buitenlandse apotheken heeft opgeheven, zodat dit verbod voor binnenlandse apotheken blijft bestaan. Al gezien het voor binnenlandse apotheken geldende verbod op het geven van prijskorting, zou de vraag aangaande een ongelijke behandeling van buitenlandse en binnenlandse

apotheken met betrekking tot de btw-rechtelijke gevolgen van een dergelijke prijskorting reeds overbodig kunnen zijn.

- 13 Mocht het Hof van oordeel zijn dat dit niet ter zake doet, dan is de betekenis van artikel 90 van richtlijn 2006/112 van belang.
- 14 Twee argumenten pleiten tegen een verlaging van de maatstaf van heffing op grond van artikel 90 van deze richtlijn ten voordele van verzoekster. Ten eerste heeft zij met betrekking tot de leveringen die in aanmerking komen voor een belastingverlaging geen binnenlands belastbare handeling verricht. Daar de leveringen aan de wettelijke ziektekostenverzekeraars vanuit Nederland zijn verzonden, is er namelijk in Duitsland geen belastbare handeling verricht waarvoor de maatstaf van heffing aldaar zou kunnen worden verlaagd. Ten tweede zijn de in Nederland voor de wettelijke ziektekostenverzekeraars verrichte handelingen daar als intracommunautaire leveringen vrijgesteld.
- 15 Niettemin zou de tweede prejudiciële vraag bevestigend kunnen worden beantwoord, omdat Nederland en Duitsland volgens de conceptie van richtlijn 2006/112 btw-rechtelijk gezien deel uitmaken van een interne markt. Op deze grondslag zou een levering vanuit Nederland naar Duitsland eigenlijk niet anders moeten worden behandeld dan een binnenlandse levering.
- 16 In het jaar van het geschil in kwestie was de interne markt van de lidstaten van de Europese Unie echter nog onvolledig verwezenlijkt, daar de nationale belastingsoevereiniteit bleef bestaan (en nog steeds bestaat). Om die reden dienen voor leveringen vanuit de ene lidstaat naar een andere lidstaat tussen belastingplichtigen – of zoals in casu door belastingplichtigen aan rechtspersonen – speciale regelingen te worden toegepast, die leiden tot een vrijstelling van de intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek (in casu Nederland) volgens artikel 138 van richtlijn 2006/112 en tot een belastingplicht voor de intracommunautaire verwerving volgens artikel 2, lid 1, onder b), juncto artikel 20 van deze richtlijn in de lidstaat van bestemming (in casu Duitsland).
- 17 Deze twee feiten vormen tezamen de intracommunautaire handeling, waardoor de belastingheffing van de lidstaat van vertrek wordt overgedragen naar de lidstaat van bestemming. Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving „één enkele economische verrichting [vormen]” [arrest van 27 september 2007, Teleos (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 23 e.v.), hierna: „arrest Teleos”], en voorts „de verrichting intracommunautair van aard is” (arrest Teleos, punten 37 en 41), die „de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt” tot doel heeft [arresten Teleos, punt 36; 27 september 2009, Collee (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 22), Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 22); 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (gevoegde zaken C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 30), en 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 37)].

- 18 Gelet op bovenstaande regeling voor de interne markt rijst de vraag of verzoekster, hoewel zij met de betrekking tot de leveringen in kwestie in Duitsland geen belastbare handeling heeft verricht, niettemin zodanig moet worden behandeld alsof er sprake is van een dergelijke handeling. In dat geval zou de in Nederland vrijgestelde intracommunautaire levering, gelet op de verzending van het geleverde voorwerp naar Duitsland, moeten worden gelijkgesteld met een handeling die daar belastbaar is.
- 19 Hiervoor pleit een gelijke behandeling van handelingen op de interne markt en die op de binnenlandse markt. In een echte interne markt zouden de leveringen door verzoekster als binnenlandse leveringen moeten worden behandeld, zodat op grond van een vermindering van de tegenprestatie een belastingcorrectie moet plaatsvinden. Dan is niet van belang dat de belasting op de levering door verzoekster niet door haar, maar in het kader van belasting van de verwerving door de wettelijke ziektekostenverzekeraars moet worden betaald.
- 20 Uit het arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, EU:C:2002:581, punt 64 e.v.), kan wat dit betreft geen oplossing worden afgeleid, omdat de verwijzende rechter dit arrest zodanig opvat dat daarin geen oordeel over de mogelijkheid van een vermindering van de tegenprestatie in het land van bestemming (in casu Duitsland) is geveld.