

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0717

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hetedik tanács)

2021. október 6. (*1)

„Elzeter döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (h a) – 2006/112/EK ir nyelv – A 90. cikk (1) bekezd se – Az ad alapnak az  gylet teljesítése ut ni  rengedm ny esetén val  cs kkent se – Gy gyszeripari v llalkoz s  ltal az  llami eg szs gbiztosító r sz re teljesített befizet sek – 273. cikk – A nemzeti szab lyoz s  ltal a levon si jog gyakorl sa tekintet ben el rt adminisztrat v alaki k vetelm nyek – Az ad semlegess g  s az ar nyoss g elve”

A C-717/19. sz.  gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapj n beny jtott elzeter d nt shozatal ir nti k relem tárgy ban, amelyet a F v rosi T rv nysz k (kor bban F v rosi K zigazgat si  s Munka gyi B ros g, Magyarország) a B ros ghoz 2019. szeptember 27- n  rkezett, 2019. szeptember 16-i hat rozat val terjesztett elzeter

a Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarors gi F ktelepe

 s

a Nemzeti Ad   s V mhivatal Fellebbviteli Igazgat s ga

k z tt folyamatban l v  eljár sban,

A B ros g (hetedik tan cs),

tagjai: A. Kumin tan cseln k, P. G. Xuereb (el ad )  s I. Ziemele b r k,

f tan csnok: G. Hogan,

hivatalvezet : A. Calot Escobar,

tekintettel az  r sbeli szakaszra,

figyelembe v ve a k vetkez k  ltal el terjesztett  szrev teleket:

–

a Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarors gi F ktelepe k pviselet ben
V mosi-Nagy Sz.  gyv d,

–

a magyar kormány k pviselet ben Feh r M. Z.  s Ko s G., meghatalmazotti min s gben,

–

az Eur pai Bizotts g k pviselet ben J. Jokubauskait   s Havas L., meghatalmazotti min s gben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet a Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (a továbbiakban: Boehringer Ingelheim) és a Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között azon határozat tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?, amellyel ez utóbbi megtagadta a Boehringer Ingelheimt?l a hozzáadottérték?adóra (héa) es? adóalapjának a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezel? (Magyarország) (a továbbiakban: állami egészségbiztosító vagy NEAK) részére teljesített befizetésekkel történ? csökkentéséhez való jog elismerését.

Jogi háttér

Az uniós jog

3

A héairányelv 73. cikke szerint:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltér? termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vev?t?l, a szolgáltatás megrendel?jét?l vagy harmadik személyt?l az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

4

Ezen irányelv 90. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megsz?nés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árendedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

(2) A tagállamok a teljes vagy részleges nemfizetés esetén eltérhetnek az (1) bekezdést?l.”

5

Az említett irányelv 273. cikke el?írja:

„A tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a HÉA

pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, arra a követelményre is figyelemmel, hogy az adóalanyok által teljesített belföldi és tagállamok közötti ügyleteket egyenlő bánásmódban kell részesíteni, és feltéve, hogy az ilyen kötelezettségek nem támasztanak a tagállamok közötti kereskedelemben a határátlépéssel összefüggő alaki követelményeket.

Az első albekezdésben [helyesen: bekezdésben] említett lehetőséget nem lehet a 3. fejezetben meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek előírására felhasználni.”

A magyar jog

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a Magyar Közlöny 2007. évi 155. száma [XI. 16.], a továbbiakban: áfatörvény) 65. §-a következőket írja elő:

„Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja – ha e törvény másként nem rendelkezik – a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell akár a termék beszerzésétől, szolgáltatás igénybevételétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.”

7

E törvény 77. §-a következőképpen rendelkezik:

„(1) Termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, termék Közösségen belüli beszerzése esetén az adó alapja utólag csökken a szerződés módosulása, valamint megszűnése – ideértve a szerződés érvénytelenségének és létre nem jöttének eseteit is – miatt egészben vagy részben visszatérített, visszatérítendő összeg vagy ellenérték összegével.

[...]

(4) Ha a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás teljesítését követően az adóalany az üzletpolitikájában részletesen rögzített feltételek szerint vásárlásösztönzési célból pénzt térít vissza olyan adóalany vagy nem adóalany részére, aki (amely) azt a terméket, szolgáltatást, amelynek beszerzése, igénybevétele pénzvisszatérítésre jogosít, nem közvetlenül tőle szerezte be, vette igénybe, a pénzt visszatérítő adóalany utólag csökkentheti azon termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása adóalapját, amelyre vonatkozóan a pénzt visszatéríti (adóalap-csökkentésre jogosító ügylet) feltéve, hogy

a)

az a termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás, amelyet közvetlenül a pénzvisszatérítésre jogosult részére teljesítettek (pénzvisszatérítésre jogosító ügylet), belföldön teljesített adóköteles ügylet, és

b)

a visszatérítendő összeg kisebb, mint a pénzvisszatérítésre jogosító ügylet mennyiségi adatának és az adott vásárlásösztönzési program keretében, bármely adóalap-csökkentésre jogosító ügylet vonatkozásában az értékesített termék, nyújtott szolgáltatás legalacsonyabb, adóval növelt egységárának szorzataként adódó összeg.

(5) A (4) bekezdés alkalmazásában a visszatérített összeget úgy kell tekinteni, mint amely az adó

összegét is tartalmazza.”

8

Az említett törvény 78. §-ának (3) és (4) bekezdése értelmében:

„(3) A 77. § (4) bekezdés alkalmazásának feltétele, hogy a pénzt visszatérítő adóalany az alábbiakkal rendelkezzen:

a)

a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, a pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla másolati példánya, amely egyértelműen igazolja, hogy az adott ügylet belföldön teljesített adóköteles ügylet és

b)

a pénz átutalásáról vagy a készpénz kifizetéséről szóló bizonylat, amely egyértelműen igazolja, hogy a pénzt visszatérítő adóalany a pénzvisszatérítés jogosultja részére az üzletpolitikájában rögzített összeget megtérítette.

(4) A (3) bekezdés b) pontja szerinti bizonylatnak a következő adatokat kell tartalmaznia:

a)

a pénzvisszatérítésre jogosult neve, lakcíme és – adóalany esetén – adószáma,

b)

a pénzvisszatérítésre jogosult nyilatkozata alapján az adólevonási jogára vonatkozó tájékoztatás az adott ügylet vonatkozásában.”

9

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: az adózás rendjéről szóló törvény) 195. §-a elírja:

„Az adóhatóság az önellenőrzés elterjesztésétől számított tizenöt napon belül – ellenőrzés lefolytatása nélkül – határozattal bírálja el az adózó önellenőrzését, ha az önellenőrzést az adózó kizárólag arra hivatkozással terjeszti elő, hogy az adókötelezettséget megállapító jogszabály alaptörvényellenes vagy az Európai Unió általános hatályú, közvetlenül alkalmazandó jogi aktusába ütközik, vagy önkormányzati rendelet más jogszabályba ütközik, feltéve hogy az Alkotmánybíróság, a Kúria, illetve az Európai Unió Bírósága e kérdésben hozott döntésének kihirdetésére az önellenőrzés elterjesztésekor még nem került sor, vagy az önellenőrzés a kihirdetett döntésben foglaltaknak nem felel meg.”

10

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (a továbbiakban: Gyftv.) 17. §-ának (4) bekezdése kimondja:

„Tilos a gyógyszerértékelésből kizárólag orvosi véleményre kiadható vagy társadalombiztosítási támogatásba befogadott gyógyszerek, tápszerek, továbbá a társadalombiztosítási támogatással rendelhető gyógyászati segédeszközök reklámozása.”

11

A Gyftv. 26. §-ának (2), (5) és (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) Az egészségbiztosítási szerv a költségvetési keretek betarthatósága érdekében, a már támogatott, illetve az újonnan befogadott gyógyszerekre, azok egyes támogatási kategóriáira, indikációira, a gyógyszer alkalmazásához szükséges molekuláris diagnosztikai vizsgálatok finanszírozására, valamint a méltányosságból támogatott gyógyszerekre az (5) bekezdés szerinti támogatásvolumen-szerződést köthet.

[...]

(5) A támogatásvolumen-szerződésekben rögzített befizetési kötelezettség

a)

egy ártámogatással értékesített mennyiségi egység után folyósított ártámogatás arányában,

b)

a szerződéses időszakban folyósított egy vagy több termékre kifizetett teljes ártámogatás és a szerződésben megállapított határérték különbözete alapján,

[...]

e)

a szerződésben rögzített, a költséghatékonyság szempontjából meghatározó adagolástól, alkalmazott dózistól való eltérés alapján, az adott gyógyszer alkalmazási elírásának megfelelően.

(6) Egy készítmény vonatkozásában az (5) bekezdésben meghatározottak egyidejűleg is alkalmazhatók.”

12

A Gyftv. 28. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Az egészségbiztosítási szerv a társadalombiztosítási támogatásba befogadott gyógyszerek támogatására az alábbi támogatási módszereket alkalmazhatja:

[...]

c)

támogatásvolumen-szerződés;

[...]”

13

A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól szóló 1997. évi LXXXIII. törvény (a továbbiakban: Ebtv.)

30/A. §?a a következ?képpen rendelkezett:

„Az egészségbiztosító szerz?dést köthet a gyógyszer Gyftv. 36. § (1) bekezdése szerinti forgalombahozatali engedélyének jogosultjával, a gyógyászati segédeszközt forgalomba hozóval, illetve a gyógyászati ellátást nyújtóval az árhoz nyújtott támogatással forgalmazható termék és ellátás áráról, mennyiségér?l, min?ségi követelményér?l, illetve a felek által lényegesnek ítélt egyéb kérdésr?l.”

14

A törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégít? tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról szóló 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet 11. §?ának (1) bekezdése a következ?ket írja el?:

„A Gyftv. 26. §?ában foglalt támogatásvolumen szerz?dések esetén a támogatásvolumen nagysága a betegség prevalenciájából, illetve incidenciájából következ? kezelésre alkalmas betegszám egészségügyi szakmai kollégium által javasolt nagyságát figyelembe véve kerül meghatározásra.”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

15

A Boehringer Ingelheim egy gyógyszeripari vállalkozás magyar fióktelepe. F? tevékenysége támogatott gyógyszerek nagykeresked?k részére történ? forgalmazása, akik e gyógyszereket gyógyszertárak számára értékesítik tovább, amelyek azokat ezt követ?en a betegek részére árusítják.

16

Magyarországon a gyógyszerek kiskereskedelme – a kórházak kivételével – gyógyszertárakon keresztül történik. A gyógyszertárak a nagykeresked?kt?l, a nagykeresked?k pedig a Boehringer Ingelheimhez hasonló gyógyszerforgalmazóktól szerzik be a gyógyszerkészítményeket.

17

A NEAK támogatásban részesítheti a gyógyszereket, ilyen esetben „ártámogatási” rendszert alkalmaz. E rendszer alapján a NEAK a járóbeteg?ellátás keretében társadalombiztosítási támogatással rendelt gyógyszerek árához nyújt támogatást. A támogatott gyógyszer árának megfizetése ezt követ?en a NEAK és a beteg közt oszlik meg. A beteg a gyógyszertárnak úgynevezett térítési díjat fizet, amely a termék ára és a NEAK által folyósított támogatás közti különbözetnek felel meg. A NEAK a szóban forgó támogatás összegét utólag megtéríti a gyógyszertár részére. A gyógyszertárak által a gyógyszerekért kapott ár, amely a hea alapját képezi, tehát két részb?l áll, egyrészt a NEAK által folyósított támogatásból, másrészt pedig a beteg által fizetett „térítési díjból”. A gyógyszertár tehát mind a beteg, mind a NEAK által fizetett összeg után köteles áfát fizetni.

18

A NEAK egy sokrétű – egészségpolitikai, szakmai és költséghatékonysági – vizsgálatot követően dönt valamely gyógyszer társadalombiztosítási támogatásba való befogadásáról, majd a forgalmazó, vagyis az alapügyben a Boehringer Ingelheim által meghatározott árhoz igazodóan támogatási összeget határoz meg.

19

Annak érdekében, hogy az általa a magyar piacon forgalmazott gyógyszerek továbbra is támogatásban részesüljenek, a Boehringer Ingelheim „támogatásvolumen-szerződéseket” kötött a NEAK-kal a 2013. október 1. és 2017. december 31. közötti időszakra vonatkozóan. E szerződések alapján a Boehringer Ingelheim kötelezettséget vállalt arra, hogy az általa forgalmazott gyógyszerek mennyisége után az e gyógyszerek értékesítéséből származó árbevétele egy részének felhasználásával a szerződésekben meghatározott összegű befizetéseket teljesít a NEAK részére. Közlelőbbül, a befizetési kötelezettségek mértékét a nyújtott támogatással forgalmazott csomagolási egységek alapján (dobozonként) a NEAK által nyújtott bruttó társadalombiztosítási támogatás arányában fejezték ki (dobozos elszámolás), valamint egyes szerződések esetében az egyes termékekre a NEAK által folyósított társadalombiztosítási támogatási összeg meghaladása esetén azt 100%-ban határozták meg (határérték szerinti elszámolás).

20

A szerződések megkötése nem jogszabályi kötelezettség, de azok biztosítják a Boehringer Ingelheim számára, hogy az általa forgalmazott gyógyszerek a NEAK részéről támogatásban részesülnek. E szerződések folyamatosan új és korszerű gyógyszeres terápiák társadalombiztosítási támogatással történő elérését teszik lehetővé a NEAK számára, biztosítva ugyanakkor a költségvetési egyensúly fenntartását.

21

A NEAK nem állított ki számlát a Boehringer Ingelheim által teljesített befizetésekről. A szerződések és az azok alapján a Boehringer Ingelheim által a NEAK részére teljesített befizetéseket azonban utólag ellenőrizhető módon dokumentálták.

22

2018. november 13-án a Boehringer Ingelheim az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 195. §-a alapján önellentérvést nyújtott be a magyar adóhatósághoz a 2013. október 1-jétől és 2017. december 31. közötti időszak tekintetében áfa adónemben. Az önellentérvés címén a Boehringer Ingelheim a támogatásvolumen-szerződések alapján teljesített befizetésekre hivatkozva 354687000 forinttal (HUF) (hosszvetőleg 1 millió euró) csökkentette az említett adómegállapítási időszakban fizetendő áfa összegét.

23

Az elsőfokú magyar adóhatóság elutasította a Boehringer Ingelheim által benyújtott önellentérvést, így tehát megtagadta a hálalal utólagos csökkentését.

24

A Boehringer Ingelheim közigazgatási jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a fellebbviteli igazgatósághoz. Ez utóbbi helybenhagyta az elsőfokú határozatot.

25

A fellebbviteli igazgatóság úgy ítélte meg, hogy a Boehringer Ingelheim által a NEAK javára teljesített befizetések nem felelnek meg a héatörvény 77. §-ának (4) bekezdésében az áfaalap csökkentése tekintetében elírt feltételeknek. A fellebbviteli igazgatóság szerint ugyanis egyrészt a Boehringer Ingelheim által teljesített befizetések nem tekinthetők „vásárlásösztönzési célból” nyújtott utólagos pénzvisszatérítésnek, mivel a Gyftv. 17. §-ának (4) bekezdése tiltja a társadalombiztosítási támogatásba befogadott gyógyszerek reklámozását. Másrészt a Boehringer Ingelheim e befizetéseket nem az „üzletpolitikájában részletesen rögzített feltételek szerint” teljesítette, mivel a szerződés szerinti befizetések összegét nem maga a gyógyszeripari vállalkozás, hanem egy rendelet alapján egy egészségügyi szakmai kollégium állapította meg.

26

A fellebbviteli igazgatóság ezen túlmenően megállapította, hogy az áfatörvény 77. §-a tartalmazza az adóalap csökkentésének a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdésében felsorolt valamennyi esetét, és hogy az uniós jogba ütközés nem állapítható meg, mivel ezen irányelv rendelkezéseinek nemzeti jogrendszerbe való átültetése során nem követelmény, hogy a nemzeti jog és az említett irányelv rendelkezései szó szerint megegyezzenek. A héairányelv csak a szabályozási célokat határozza meg, a nemzeti jogalkotóra bízva annak eldöntését, hogy e célokat miként kívánja elérni. A fellebbviteli igazgatóság azt is hangsúlyozta, hogy a 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006), amelyben a Bíróság a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését értelmezte, nem alkalmazható a jelen ügyben, mivel ezen ítélet a jelen ügyétől eltérő tényálláson alapult.

27

A Boehringer Ingelheim bírósági jogorvoslati kérelmet nyújtott be a magyar adóhatóság határozatával szemben a kérdést elterjesztő bírósághoz. Lényegében azzal érvel, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében az általa a NEAK részére befizetett összeg, amely az árbevételéből kerül levonásra, a héaalap csökkenését vonja maga után, ily módon megilleti a héa visszatérítéséhez való jog.

28

Elször is a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az alapeljárás keretében alkalmazható-e a 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006), amelyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a német magánegészségbiztosítási pénztáraknak valamely gyógyszeripari vállalkozás által nyújtott árengedmények e vállalkozás héaalapjának csökkentését vonják maguk után, amennyiben a gyógyszerkészítményeket nagykereskedőn keresztül értékesítik a gyógyszertárak részére, amelyek ezen értékesítéseket olyan magánegészségbiztosítással rendelkező személyek részére teljesítik, amely visszatéríti e gyógyszerkészítmények vételárát a biztosítottjai részére.

29

A kérdést elterjesztő bíróság e tekintetben megjegyzi, hogy a magyar támogatási rendszer hasonlóságokat mutat a német magánegészségbiztosítási támogatási rendszerrel, azzal a különbséggel, hogy Magyarországon a NEAK-nak mint állami egészségbiztosítónak történő befizetések nem kötelező jogszabályi elíráson, hanem a felek által önkéntesen megkötött magánjogi szerződésen alapulnak. Ugyanakkor e szerződés aláírása a 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006) alapjául szolgáló ügyben

szóban forgó szabályozásával azonos következménnyel jár, vagyis azzal, hogy a Boehringer Ingelheim olyan összeg felett rendelkezhetett, amely e termékek gyógyszerárak részére kínált értékesítési árának az említett árkedvezménnyel csökkentett összegének felel meg.

30

A kérdést elterjesztő bíróság ugyanis a 2017. december 20-iiBoehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006) 41–43. pontjára támaszkodva úgy véli, hogy a jelen ügyben a NEAK-ot a Boehringer Ingelheim által teljesített termékértékesítés végső fogyasztójának kell tekinteni, ily módon az adóhatóság által beszedett összeg nem lehet magasabb, mint amelyet a végső fogyasztó megfizetett. Így, mivel a NEAK részére az adóalany, nevezetesen a Boehringer Ingelheim által teljesített befizetés miatt ez utóbbi nem kapja meg az ellenérték egy részét, e termékek ára csökken azt követően, hogy a gazdasági ügylet a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően teljesül. E körülmények között a Boehringer Ingelheim nem rendelkezhetett szabadon a termékeinek a gyógyszerárak vagy nagykereskedők részére történő értékesítése után kapott ár teljes összegével.

31

A kérdést elterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a Bíróság mindazonáltal még nem foglalt állást azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy abban az esetben is csökkenthető-e az adóalap, ha az árkedvezmény nyújtására nem kötelező nemzeti jogszabály alapján, hanem – mint az alapügyben – önkéntes alapon került sor.

32

Ezenkívül e bíróság hangsúlyozza, hogy a magyar szabályozás következtében valamennyi, az alapügybelihez hasonló támogatásvolumenszerződést kötő gyógyszeripari vállalkozás a NEAK részére befizetett összeg tekintetében eszik a héalapja utólagos csökkentésének lehetőségét. A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell. Márpedig a Bíróság még nem foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy e feltételek esetében az uniós szabályozás céljához képest milyen mértékű korlátozás nem minősül aránytalannak.

33

Másodszor, a kérdést elterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a magyar szabályozás a héalap utólagos csökkentésének feltételeként a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, a pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla – amely egyértelműen igazolja, hogy az adott ügylet belföldön teljesített adóköteles ügylet – másolatának, valamint a pénz átutalásáról vagy a készpénz kifizetéséről szóló bizonylatnak a meglétét követeli meg.

34

Márpedig a kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, hogy a jelen ügyben a NEAK nem állított ki számlát a Boehringer Ingelheim részére, amelynek csak a NEAK által a részére megküldött fizetési felhívás és a befizetés átutalását igazoló banki bizonylat áll rendelkezésére. Megjegyzi ugyanakkor, hogy a NEAK a fizetési felhívásban szereplő befizetendő összeget a szerződésekben meghatározott módszer szerint az adott időszak gyógyszer- és vényforgalmi adatok alapján számítja ki. Ily módon az ügylet számla hiányában is megfelelően dokumentált, hiszen a szerződések adatai, a gyógyszerforgalmi adatok nyilvánosan hozzáférhetők, a támogatások elszámolása pedig közhiteles hatósági nyilvántartásokon alapul. A kérdést elterjesztő bíróság továbbá hangsúlyozza, hogy a NEAK egy állami egészségbiztosító, így minden kétséget kizáróan

feltételezhet?, hogy az általa a fizetési felhívásban közölt adatok megfelelnek a valóságnak.

35

A kérdést elterjeszt? bíróság úgy véli, hogy j?llehet a héairányelv 273. cikke a héa pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében lehet?vé teszi a tagállamoknak további kötelezettségek el?írását, az ilyen korlátozásoknak az elérni kívánt célhoz képest arányosnak kell lenniük. Márpedig az alapeljárásban nem merült fel az adócsalás kockázata, amelyre egyébként a magyar adóhatóság sem hivatkozott, a héa pontos behajtása pedig még számla hiányában is biztosítható volt más olyan dokumentumoknak köszönhet?en, amelyek lehet?vé teszik a támogatásvolumen?szerz?dések és a teljesített befizetések valódiságának utólagos ellen?rzését.

36

A Bíróság azonban még nem foglalt állást azzal kapcsolatban, hogy az adóalap utólagos csökkentésére milyen alaki feltételek fennállása és ezzel összefüggésben milyen dokumentumok megléte esetén kerülhet sor.

37

E körülmények között a F?városi Törvényszék (korábban F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Magyarország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1)

Úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 90. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal összeegyeztethetetlen az a nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amely szerint a nem kötelez?en megkötend? szerz?dés alapján az állami egészségbiztosító részére a gyógyszerkészítményekért kapott árbevételéb?l befizetéseket teljesít? és így a gyógyszerkészítmény teljes ellenértékéhez hozzá nem jutó valamely gyógyszeripari vállalkozás nem jogosult az adóalap utólagos csökkentésére pusztán arra való tekintettel, hogy a befizetésekre nem az üzletpolitikájában el?re meghatározott módon és els?dlegesen nem vásárlásösztönzési célból kerül sor?

2)

Az [els?] kérdésre adott igenl? válasz esetén úgy kell?e értelmezni a [héa]irányelv 273. cikkét, hogy azzal összeegyeztethetetlen az a nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, amely szerint az adóalap utólagos csökkentésének feltétele a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, a pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla, amennyiben az adóalap utólagos csökkentését lehet?vé tev? ügylet egyébként megfelel?en dokumentált, utólagosan ellen?rizhet?, részben nyilvános és közhiteles adatokon alapul, és lehet?vé teszi az adó pontos behajtását?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdéscr?l

38

Els? kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely el?írja, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás arra tekintettel nem vonhatja

le a h aalapj ab ol az  allami eg eszsg biztos t o  altal t amogatott gy ogyszerek  rt ekes t es b l sz armaz o  rbev etel enek azon r esz t et, amelyet ezen eg eszsg biztos t o r esz ere az ut obbival megk ot ott szerz ed es alapj an fizetett be, hogy az e c imen befizetett  sszegek nem az eml tett v allalkoz s  zletpolitik aj aban el re r ogz tett m odon ker ultek meghat aroz sra,  s e befizet esekre nem v as rl s szt onz esi c elb ol ker ult sor.

39

El lj ar oban eml ekztetni kell arra, hogy a h earendszer alapelv t az k epezi, hogy a h ea c elja, hogy kiz ar olag a v egs  fogyaszt ot terhelje,  s teljesen semleges legyen azon ad oalanyokkal szemben, akik a termel si  s a forgalmaz si folyamatban az ad o v egs  felsz am t asi szakasz t megel z en r eszt vettek, f uggetlen ul a megval os tott  gyletek sz am t ol (l asd ebben az  rtelemben: 2012. m ajus 3 i Lebara  t elet, C 520/10, EU:C:2012:264, 25. pont).

40

A h eair nyelv 73. cikke  rtelm eben term ek rt ekes t es  s szolg altat sny ujt as eseten az ad oalap tartalmaz mindent, ami azon teljes t es ellen ert ek t k epezi, amelyet  zert az  gylet ert a vev t l, a szolg altat s megrendel j t l vagy harmadik szem elyt l az elad o vagy a szolg altat s ny ujt oja kap, vagy amelyet e szem elyeknek kapniuk kell, bele rtve az ezen  rt ekes t es  r at k ozvetlen ul befoly osol o t amogat asokat.

41

A h eair nyelv 90. cikk enek (1) bekezd es b l, amely a felmond as, el all as, megsz untet es, illetve teljes vagy r eszleges nemfizet es avagy az  gylet teljes t es e ut ani  rengedm eny eseten szab alozza, az k ovetkezik, hogy a tag allamok k otelesek az ad oalap cs okkent es ere, ebb l k ovetkezen pedig az ad oalany  ltal fizetend o h ea  sszeg enek cs okkent es ere minden olyan esetben, amikor az  gylet teljes t es t k oveten az ad oalany az ellen ert ek t r eszben vagy eg eszben nem kapja meg. E rendelkez es a h eair nyelv alapvet o elv enek kifejez ed ese, amely szerint az ad o alapja a t enylegesen kapott ellen ert ek, amelyb l az k ovetkezik, hogy az ad ohat os ag a h ea c im en nem szedhet be magasabb  sszeget ann al, mint amelyet az ad oalany beszedett (2020. október 15 i E.  t elet [H ea – Ad oalap cs okkent es], C 335/19, EU:C:2020:829, 21. pont, valamint az ott hivatkozott  t elkezesi gyakorlat).

42

A B iros ag a 2017. december 20 i Boehringer Ingelheim Pharma  t elet (C 462/16, EU:C:2017:1006) 46. pontj aban meg allap totta, hogy a h eair nyelv 90. cikk enek (1) bekezd es t  gy kell  rtelmezni, hogy a gy ogyszeripari v allalkoz s  ltal mag an eg eszsg biztos t asi v allalkoz s r esz ere nemzeti jogszab ly alapj an ny ujtott  rkedvezm eny az eml tett cikk  rtelm eben az ad oalapnak a gy ogyszeripari v allalkoz s jav ara t ort en o cs okkent es t vonja maga ut an, amennyiben a gy ogyszerk esz tm enyeket nagykeresked kon kereszt ul  rt ekes tik a gy ogyszert arak r esz ere, amelyek ezen  rt ekes t eseket olyan mag an eg eszsg biztos t ással rendelkezen szem elyek r esz ere teljes tik, amely visszat er ti e gy ogyszerk esz tm enyek v etel r at a biztos tottjai r esz ere.

43

A jelen  gyben a Boehringer Ingelheim a magyar piacon nagykeresked kon kereszt ul  rt ekes t az  llami eg eszsg biztos t o  ltal t amogatott gy ogyszereket olyan gy ogyszert arak r esz ere, amelyek azokat a gy ogyszer  ra  s az  llami eg eszsg biztos t o  ltal k ozvetlen ul a gy ogyszert araknak fizetett t amogat as  sszege k oz otti k ul nb ozet megfizet ese ellen eben  rt ekes tik tov abb az e

biztosító által biztosított személyeknek. Az állami egészségbiztosítóval kötött magánjogi szerződések értelmében a Boehringer Ingelheim az általa forgalmazott támogatott gyógyszerek után az ezekben a szerződésekben meghatározott összeg?, az e gyógyszerek értékesítéséből származó jövedelméből levont befizetéseket teljesít.

44

Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutatott, e szerződések megkötésével a Boehringer Ingelheim lemond a nagykereskedő által fizetett ellenérték egy részéről. Nem egyeztethető tehát össze a háairányelvvel, ha a gyógyszeripari vállalkozás mint adóalany által fizetendő háa kiszámításának adóalapja magasabb, mint a véglegesen kapott összeg. Amennyiben mégis ez a helyzet merül fel, azzal nem tartják tiszteletben a háasemlegesség elvét azon adóalanyokkal szemben, amelyek közé a gyógyszeripari vállalkozások is tartoznak (2017. december 20-án Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:1996:1006, 35. pont).

45

Hozzá kell tenni, hogy az a körülmény, hogy az alapügyben szóban forgó gyógyszerek értékesítésének közvetlen kedvezményezettje nem az állami egészségbiztosító, amely a támogatást utólag visszatéríti a gyógyszertár részére, hanem maguk a biztosítottak, akik a gyógyszertár részére térítési díjat fizetnek, nem bontja meg a teljesített termékértékesítés és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (lásd ebben az értelemben: 2017. december 20-án Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006, 40. pont).

46

Ugyanis, mivel a gyógyszertárnak háat kell fizetnie mind a beteg által fizetett összeg után, mind pedig az állami egészségbiztosító által a támogatott gyógyszerekhez kapcsolódóan a részére fizetett összeg után, ez utóbbit úgy kell tekinteni, mint amely valamely háaalany gyógyszeripari vállalkozás által teljesített termékértékesítés végső fogyasztójaként jár el, ily módon az adóhatóság által beszedett összeg nem lehet magasabb, mint amelyet a végső fogyasztó megfizetett (lásd ebben az értelemben: 2017. december 20-án Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006, 41. pont).

47

Mivel a gyógyszeripari vállalkozás az állami egészségbiztosítónak teljesített befizetés miatt nem kapja meg az általa a gyógyszerek értékesítését követően kapott ellenérték egy részét, amely egészségbiztosító e gyógyszerek árának egy részét visszatéríti a gyógyszertárak részére, meg kell állapítani, hogy ez utóbbi gyógyszerek ára csökken azt követően, hogy a gazdasági ügylet a háairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően teljesül.

48

Nem kérdőjelezi meg ezt az értelmezést a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított azon körülmény, amely szerint a 2017. december 20-án Boehringer Ingelheim Pharma ítélet (C-462/16, EU:C:2017:1006) alapjául szolgáló ügy tényállásától eltérően a Boehringer Ingelheim által az állami egészségbiztosítónak teljesített befizetésekre nem jogszabályi kötelezettség, hanem a Boehringer Ingelheim és ezen egészségbiztosító közötti szerződés alapján kerül sor.

49

Ugyanis sem a háairányelv 90. cikke (1) bekezdésének szövegéből, sem pedig a 2017. december 20-án Boehringer Ingelheim Pharma ítéletből (C-462/16, EU:C:2017:1006) nem következik, hogy a

héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kellene értelmezni, hogy annak hatálya a jogszabályi kötelezettségekből eredő árengedményekre korlátozódik.

50

Az említett értelmezést nem cáfolja a magyar kormány azon érvelése sem, amely szerint lényegében nem lehet szó a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett „árengedményről”, mivel nem áll fenn közvetlen kapcsolat a Boehringer Ingelheim által kapott ellenérték és az általa az állami egészségbiztosítónak teljesített befizetések között. A magyar kormány e tekintetben úgy véli, hogy a határérték típusú befizetések nem tekinthetők az e rendelkezés értelmében vett „árengedménynek”, mivel nem az értékesítési láncban szállított gyógyszerek ellenértékéhez, hanem meghatározott időszakra az állami egészségbiztosító által nyújtott támogatás összegének felső határához igazodnak, és állami jellegűek.

51

E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a fenti 41. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében kizárólag az bír jelentéssel, hogy az adóalany a termékei ellenértékét részben vagy egészben nem kapta meg. Márpedig a jelen ügyben a Boehringer Ingelheim nem az eladott gyógyszerek teljes ellenértékével, hanem csak azon nagykereskedők által fizetett végső összeg egy részével rendelkezett – miután levonásra kerültek az állami egészségbiztosító részére fizetett összegek –, akiknek a gyógyszereit értékesítette.

52

Másfelől az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetére a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

53

Jóllehet e rendelkezés a csökkentés összegének meghatározásához szükséges intézkedések elfogadása során bizonyos mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak, ez utóbbiak az említett rendelkezés szerinti esetekben kötelesek az adóalap csökkentésének biztosítására (lásd ebben az értelemben: 2020. június 11. íSCT-ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

54

Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti szabályozásban az adóalap utólagos csökkentésére vonatkozóan előírt feltételek, amelyek szerint e vállalkozásnak előre meghatározott módon kell meghatároznia az üzletpolitikájában az ilyen csökkentésre jogosító befizetéseket, és e befizetéseknek vásárlásösztönzési célból kell történniük, azzal a következménnyel járnának, hogy valamennyi, az állami egészségbiztosítóval támogatásvolumenszerződéseket kötő gyógyszeripari vállalkozást megfosztanák attól a lehetőségtől, hogy az ezen egészségbiztosító részére teljesített befizetésekkel utólagosan csökkentse adóalapjukat, még akkor is, ha a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében az ügylet teljesítését követően ténylegesen árcsökkentésre került sor. Az említett feltételeket tehát nem lehet úgy tekinteni, hogy azok azon mérlegelési mozgástérbe tartoznak, amellyel a tagállamok e rendelkezés értelmében rendelkeznek.

55

A fenti megfontolásokra tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90.

cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely elírja, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás arra tekintettel nem vonhatja le a hálalapjából az állami egészségbiztosító által támogatott gyógyszerek értékesítéséből származó árbevételének azon részét, amelyet ezen egészségbiztosító részére az utóbbival megkötött szerződés alapján fizetett be, hogy az e címen befizetett összegek nem az említett vállalkozás üzletpolitikájában előre rögzített módon kerültek meghatározásra, és e befizetésekre nem vásárlásösztönzési célból került sor.

A második kérdés

56

Második kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hálalirányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a hálalap utólagos csökkentésének még akkor is feltétele a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, az említett pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla, ha ilyen számla kibocsátására nem került sor, és ha ezen ügylet teljesítése más módon is bizonyítható.

57

Amint arra a jelen ítélet 52. pontja emlékeztet, az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetére a hálalirányelv 90. cikkének (1) bekezdése elírja, hogy az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökkenteni kell.

58

Ezen irányelv 273. cikke szerint a tagállamok megállapíthatnak más kötelezettségeket is, amelyeket szükségesnek ítélnék a hálal pontos behajtása és az adócsalás megakadályozása érdekében, feltéve különösen, hogy e lehetőséget nem az említett irányelv 3. fejezetében meghatározott kötelezettségeket meghaladó további számlázási kötelezettségek elírására használják fel.

59

Mivel az általuk rögzített korlátokon kívül a hálalirányelv 90. cikke (1) bekezdésének és 273. cikkének rendelkezései nem pontosítják sem azokat a feltételeket, sem azokat a kötelezettségeket, amelyeket a tagállamok írhatnak elő, e rendelkezések az utóbbiak számára mérlegelési mozgásteret biztosítanak különösen azon alaki követelmények tekintetében, amelyeket az adóalanyoknak az adóhatóságok előtt teljesíteniük kell annak érdekében, hogy az adóalapot csökkentsék (2020. június 11-én SCT-ítélet, C-146/19, EU:C:2020:464, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

60

Ugyanakkor azok az intézkedések, amelyeket a tagállamok a hálalirányelv 273. cikke alapján elfogadhatnak, fyszabály szerint kizárólag az e cél eléréséhez feltétlenül szükséges mértékben térhetnek el a hálalalpra vonatkozó szabályoktól. Ezen intézkedések ugyanis csak a lehető legkisebb mértékben sérthetik a hálalirányelv céljait, és ezért nem lehet úgy alkalmazni őket, hogy veszélyeztessék a hálal semlegességét, amely a vonatkozó uniós szabályozás által bevezetett közös hálalrendszer egyik alapelvét képezi (2012. január 26-án Kraft Foods Polska ítélet, C-588/10, EU:C:2012:40, 28. pont).

61

Következésképpen lényeges, hogy az adóalanyok által a héalap csökkentéséhez való jog adóhatóság el?tti gyakorlásához teljesítend? alaki követelmények az annak igazolását lehetővé tév? követelményekre korlátozódjanak, hogy az ügylet megkötését követ?en az ellenérték egy részét vagy egészét véglegesen nem kapták meg. E tekintetben a nemzeti bíróságok feladata annak vizsgálata, hogy ez a helyzet áll?e fenn az érintett tagállam által el?írt alaki követelmények esetében (2020. június 11?iSCT?ítélet, C?146/19, EU:C:2020:464, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

62

A jelen esetben az alapügyben szóban forgó azon követelmény, amely az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén a héalap megfelelő mérték? csökkentését attól teszi függ?vé, hogy az adóalany rendelkezésére álljon a nevére szóló, a pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla, f?szabály szerint alkalmas arra, hogy hozzájáruljon mind a héalap pontos beszedésének biztosításához és az adócsalás megakadályozásához, mind pedig az adóbevételek veszélyének elkerüléséhez, ily módon pedig a héairányelv 273. cikkében el?írt jogszer? célokat szolgál (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26?iKraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 32. és 33. pont).

63

Ugyanakkor, amennyiben a nemzeti jogban a számla rendelkezésre állása elengedhetetlen feltétele az adóalap?csökkentésnek, csorbul a héalap semlegessége, ha az adóalany számára észszer? határid?n belül lehetetlen vagy rendkívül nehéz az ilyen számla beszerzése (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26?iKraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 38. pont).

64

Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a Boehringer Ingelheim nem rendelkezik az általa az állami egészségbiztosító javára teljesített befizetésekre vonatkozó számlákkal, mivel ez utóbbi csak fizetési felszólításokat bocsátott ki.

65

Ilyen esetben a héasemlegesség és az arányosság elve megköveteli, hogy az érintett tagállam tegye lehetővé az adóalany számára, hogy a nemzeti adóhatóságok el?tt más módon bizonyítsa, hogy az adóalap csökkentésére jogosító ügylet ténylegesen megvalósult (lásd ebben az értelemben: 2012. január 26?iKraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 40. pont). Különösen igaz ez abban az esetben, amikor – mint a jelen ügyben is – a szóban forgó ügylet egy állami szervvel valósult meg.

66

A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a héalap utólagos csökkentésének még akkor is feltétele a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, az említett pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla, ha ilyen számla kibocsátására nem került sor, és ha ezen ügylet teljesítése más módon is bizonyítható.

A költségekről

67

Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hetedik tanács) a következőképpen határozott:

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely előírja, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás arra tekintettel nem vonhatja le a hozzáadottérték-adójának alapjából az állami egészségbiztosító által támogatott gyógyszerek értékesítéséből származó árbevételének azon részét, amelyet ezen egészségbiztosító részére az utóbbival megkötött szerződés alapján fizetett be, hogy az e címen befizetett összegek nem az említett vállalkozás üzletpolitikájában előre rögzített módon kerültek meghatározásra, és e befizetések nem vásárlásösztönzési célból kerültek sor.

2)

A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdését és 273. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a hozzáadottértékadó alapja utólagos csökkentésének még akkor is feltétele a pénzvisszatérítésre jogosult nevére szóló, az említett pénzvisszatérítésre jogosító ügylet teljesítését tanúsító számla, ha ilyen számla kibocsátására nem került sor, és ha ezen ügylet teljesítése más módon is bizonyítható.

Kumin

Xuereb

Ziemele

Kihirdetve Luxembourgban, a 2021. október 6-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar

hivatalvezető

A. Kumin

a hetedik tanács elnöke

(*1) Az eljárás nyelve: magyar.