

Ideiglenes változat

EVGENI TANCHEV

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. július 11.(1)

C?462/16. sz. ügy

Finanzamt Bingen?Alzey

kontra

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

(a Bundesfinanzhof [szövetségi adóügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték?adó – Gyógyszerek értékesítése a gyártó által nagykeresked?k?n keresztül kiskeresked?k részére – A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló 2006/112 tanácsi irányelv 73. és 90. cikke – Adóalap – A gyártó törvényi kötelezettsége eladási árhoz indexált árengedmény nyújtására – A kötelez? egészségbiztosítási alapokkal kapcsolatos értékesítésre vonatkozó árcsökkentést árengedményként, azonban magán?egészségbiztosítási alapok esetében nem akként kezel? tagállami adóhatóság – A C?317/94. sz. Elida Gibbs ügyben kialakított elvek – Az egyenl? bánásmód elve”

I. Bevezetés

1. A Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (a továbbiakban: Boehringer) egy, az értékesítési lánc csúcsán álló gyógyszergyártó, amely a német törvényi el?írások folytán értékesítéskor a termékei árához indexált árengedményt köteles adni. Az alapeljárásban felmerül? kérdés annak eldöntésére irányul, hogy összeegyeztethet?e az uniós joggal, ha a Finanzamt Bingen?Alzey (bingen?alzey?i adóhivatal, a továbbiakban: tagállami adóhatóság) engedélyezi a Boehringernek, hogy a kötelez? egészségbiztosítással kapcsolatos gyógyszer?értékesítésre vonatkozó héához szükséges adóalap számításakor figyelembe vehesse az árengedményt, míg a magán?egészségbiztosításnál ne?

2. Ez a kérdés merül fel a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában, amelyben a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(2) 90. cikkét kell értelmezni. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) szerint a jogvita megoldása szempontjából a Bíróság Elida Gibbs ügyben hozott ítélete(3) központi jelent?ség?. Az Elida Gibbs ítéletben a Bíróság kimondta, hogy az értékesítési lánc csúcsán álló vállalkozás által az ugyanazon

értékesítési láncban lév? végs? fogyasztónak az ár egy részét kupon bemutatásával fedez? rendszer bevezetésével adott árengedmény csökkenti a h?a alapját a vállalkozás értékesítése vonatkozásában, akkor is, ha a termék gyártója nem állt szerz?déses kapcsolatban a végs? fogyasztóval.

3. A kérdést el?terjeszt? nemzeti bíróság szerint a kötelez? egészségbiztosítási alapok a Boehringer gyógyszer?értékesítési láncában végs? fogyasztók, míg a magán?egészségbiztosítási alapok nem. Igazolja?e ez a különbség, hogy a tagállami adóhatóság ne engedje csökkenteni az adóalapot ez utóbbi értékesítési típus vonatkozásában?

4. Következtetésem szerint nem.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében:

„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.”

6. A 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Elállás, a teljesítés megíusulása, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte utáni árengedmény esetén az adóalapot a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelel? mértékben csökkenteni kell.”

B. A nemzeti szabályozás

1. A forgalmi adóról szóló törvény

7. Az Umsatzsteuergesetz [a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG] 10. §?a (1) bekezdésének második mondata értelmében ellenszolgáltatás minden, amit a szolgáltatás címzettje a szolgáltatás megszerzésére fordít, leszámítva azonban a forgalmi adót.

8. Az UStG 17. §?a (1) bekezdésének els? mondata értelmében az adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén az ügyletet teljesít? vállalkozónak helyesbítenie kell az ügylet után fizetend? adó összegét.

2. Az egészségbiztosításra vonatkozó jogszabályok

9. A Sozialgesetzbuch Fünftes Buch (a szociális törvénykönyv V. könyve, a továbbiakban: SGB V) 2. §?a (1) bekezdésének els? mondata szerint a (kötelez?) egészségbiztosítási pénztárak az általuk biztosított személyek rendelkezésére bocsátják a törvény által el?írt ellátásokat. Az SGB V 2. §?a (2) bekezdésének els? mondata szerint a biztosítottak az ellátásokat f?szabály szerint természetbeni juttatások és szolgáltatások formájában kapják meg. A természetbeni juttatások és a szolgáltatások nyújtásáról a (kötelez?) egészségbiztosítási pénztárak az SGB V 2. §?a (2) bekezdésének harmadik mondata alapján szerz?dést kötnek a szolgáltatókkal, például a gyógyszertárakkal. Az SGB V 129. §?a szerint a kötelez? egészségbiztosítási pénztárak és a gyógyszertárak f?szövetsége keretszerz?dést köt a gyógyszerellátásról.

10. Az SGB V 130a. §-a (1) bekezdésének első négy mondata szerint a kötelező egészségbiztosítási pénztárak finanszírozása szerint a gyógyszeripari vállalkozó által alkalmazott (házon kívül) értékesítési ár 7%-ának megfelelő árengedményt kapnak a gyógyszertáraktól a költségeikre kiadott gyógyszerek tekintetében. A gyógyszeripari vállalkozók, mint a Boehringer, kötelesek a gyógyszertárak részére az árengedményt megtéríteni.

11. Az SGB V 130a. §-ának további rendelkezései a fizetési határidőt, valamint az árengedmény mértékét szabályozzák különös esetekben.

12. A magánegészségbiztosítással rendelkező személyek ezzel szemben saját maguk fizetik ki a Boehringer termékeit a gyógyszertárakban, majd kérik a költségeik megtérítését attól a magánegészségbiztosítási alaptól, amellyel szerződésben állnak.

13. Azonban a 2010. december 22-én Gesetz über Rabatte für Arzneimitteln (a gyógyszerekre vonatkozó árengedményekről szóló törvény, a továbbiakban: AMRabG) 1. §-a szerint a gyógyszeripari vállalkozók, mint a Boehringer, kötelesek a magánegészségbiztosítási alapok részére árengedményt biztosítani az olyan vényköteles gyógyszerekre vonatkozóan, amelyek költségeit ezek teljes egészében vagy részben megtérítették. A Boehringerhez hasonló vállalkozások által a magánegészségbiztosítási alapoknak megtérített árengedmény az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az SGB V 130a. § (1), (1a), (2), (3), (3a) és (3b) bekezdésének megfelelő visszatérítés arányában történik.

14. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) ítélezési gyakorlata alapján a forgalmi adó szempontjából az adóalap a Boehringerhez hasonló vállalkozások által a kötelező egészségbiztosítási alapokra tekintettel a gyógyszertáraknak és a nagykereskedőknek nyújtott árengedménnyel csökken.

III. Az alapeljárás tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

15. A Boehringer egy gyógyszeripari vállalkozás, amely gyógyszereket gyárt, és azokat adóköteles nagykereskedőn keresztül gyógyszertárak részére értékesíti. Ezt tette a vita tárgyát képező 2011. évben is.

16. A németországi gyógyszertárak a Boehringer gyógyszereit a kötelező egészségbiztosítási pénztárak finanszírozásával kötött keretszerződés alapján a kötelező egészségbiztosítással rendelkező személyek részére adják ki. A gyógyszereket a kötelező egészségbiztosítási pénztáraknak értékesítik, és azokat a pénztárak bocsátják az általuk biztosított személyek rendelkezésére. A gyógyszertárak árengedményt adnak a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére a gyógyszerek árából. Gyógyszeripari vállalkozóként a Boehringernek az SGB V 130a. §-ának (1) bekezdése értelmében meg kell térítenie a gyógyszertárak – vagy adott esetben a nagykereskedők – számára ezt az árengedményt. Az adóhatóság az árengedményt a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok szempontjából az ellenérték csökkentésének tekinti.

17. A magánegészségbiztosítással rendelkező személyek számára a gyógyszertárak a személyekkel kötött egyedi szerződések alapján adják ki a gyógyszert. A kötelező egészségbiztosítási alapokkal szemben a magánegészségbiztosítási vállalkozás saját maga nem a gyógyszerek vevője, hanem csupán megtéríti az általa biztosított személyeknél a gyógyszerek vásárlása során keletkezett költségeket. Az AMRabG 1. §-a értelmében a Boehringerhez hasonló gyógyszeripari vállalkozások kötelesek a magánegészségbiztosítási alapnak árengedményt adni a gyógyszerek árából. A tagállami adóhatóság ezt az árengedményt a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok szempontjából nem ismeri el az ellenérték csökkentésének. Amennyiben egy magánbiztosítással rendelkező személy nem kér visszatérítést, akkor a Boehringerhez hasonló

vállalkozásnak az SGB V 130a. §-ával összefüggésben értelmezett AMRabG 1. §-a értelmében nem kell árengedményt adnia.(4)

18. 2011-ben a Boehringer biztosította az elírt árengedményt, és emellett ezeket a forgalmazóbevallásában az adóalap módosításaként vette figyelembe az általa gyógyszerkereskedők részére teljesített gyógyszerértékesítések tekintetében. Ennek következtében a tagállami adóhatóság egy eseti haeallenzés alapján módosított adómegállapító határozatot hozott, amelyben az árengedményeket nem vették figyelembe az ellenérték csökkentéséért. A Boehringer által ezzel szemben benyújtott kifogás sikertelen volt.

19. A Boehringer ezért keresetet indított a Finanzgericht (adóügyi bíróság) eltt. A Finanzgericht a magánegészségügyi alapoknak nyújtott értékesítés utáni árengedmény figyelembevételével úgy módosította az adómegállapító határozatot, hogy a forgalmat a Boehringernek kedvező módon, az éves forgalmazóbevallásnak megfelelően állapította meg. A tagállami adóhatóság a Finanzgericht (adóügyi bíróság) ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) eltt.

20. A Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) ötödik tanácsa a következő kérdést terjesztette elzetes döntéshozatalra:

„Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata (az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont) alapján és az egyenlő bánásmód uniós jogi elve figyelembevételével jogosult-e egy gyógyszereket értékesítő gyógyszeripari vállalkozó az adóalapnak a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikke szerinti csökkentésére, ha

- ezeket a gyógyszereket nagykereskedőn keresztül gyógyszertárak részére értékesíti,
- a gyógyszertárak adóköteles értékesítést végeznek magánegészségbiztosítással rendelkező személyek részére,
- a gyógyászati költségeket térítő biztosító (magánegészségbiztosítási vállalkozás) megtéríti az általa biztosított személyek részére a gyógyszerek beszerzési költségeit, és
- a gyógyszeripari vállalkozó egy törvényi rendelkezés alapján köteles »árengedményt« fizetni a magánegészségbiztosítási vállalkozás részére?”

21. Írásbeli észrevételeket a Boehringer, a német kormány, az Egyesült Királyság kormánya, valamint az Európai Bizottság nyújtott be a Bírósághoz. Tárgyalás megtartására nem került sor.

IV. Az érvek összefoglalása

A. A Boehringer és a Bizottság

22. A Boehringer és a Bizottság az egyenlő bánásmód elvének megsértésére (az elbbi konkrétan az Európai Unió Alapjogi Chartájának 20. cikkére) hivatkozik, amely jogsértés objektív módon nem igazolható.

23. Ettől függetlenül a Boehringer szerint ugyanez következik a 2006/112 irányelv 73. cikkének a Glawe ítélet(5) szerinti értelmezéséből. Az említett esetben a Bíróság kimondta, hogy olyan játékautomaták esetén, amelyeket kógens törvényi rendelkezés alapján úgy helyeztek üzembe, hogy a behelyezett tétek átlagosan legalább 60%-át nyereményként kifizessék, az üzemeltető által a gép rendelkezésre bocsátásáért ténylegesen kapott ellenérték a 2006/112 irányelv 73. cikkének eldje(6) értelmében csupán a tét azon részarányából állt, amelyet az üzemeltető

ténylegesen megtarthatott.(7)

24. A Boehringer szerint ez azt jelenti, hogy a Boehringer által a magán?egészségbiztosítási alapoknak adott árengedményt ugyanúgy figyelembe kell venni, mivel az árengedmény összege világos és el?re rögzített, valamint mivel a Boehringer a német jog alapján köteles megtéríteni a gyógyszerei értékesítési árának egy meghatározott részét a magánbiztosítók számára.

25. Boehringer és a Bizottság a 2006/112 irányelv 90. cikkére is hivatkozik, amint azt az Elida Gibbs ítélet értelmezi, és cáfolja a német kormány és az Egyesült Királyság kormányának írásbeli észrevételeiben szerepl? érveket, miszerint az Elida Gibbs ítélet és az ezt követ?en hozott ítéletek, mint például az Ibero Tours ítélet(8) (lásd alább a 35–39. pontban) alapján az értékesítési láncon kívüli jogalany, mint például egy magánbiztosítási alap részére történ? kifizetések nem tekinthet?k az értékesítés bekövetkezte utáni árengedménynek a 2006/112 irányelv 90. cikke alapján.

26. A Boehringer és a Bizottság szerint a végs? fogyasztónak árengedményt biztosító jogalanynak nem kell az értékesítési lánc elején lennie. Az adóalap meghatározása szempontjából els?dleges tényez? az az összeg, amelyet a szállító ténylegesen megkap, nem pedig az, amit az értékesítés kedvezményezettje kifizetett.(9) Mindketten az adósemlegesség elvére hivatkoznak.(10) A Bizottság megjegyzi, hogy gazdasági szempontból nincs különbség a magán és a kötelez? egészségbiztosítási alap helyzete között.

27. A Bizottság szerint a gyógyszerek árengedményér?l szóló német jog célkit?zése a kötelez? és a magán?egészségbiztosítási vállalkozások közötti esélyegyenl?ség biztosítása.(11) A Bizottság szerint ezt a héára is ki kell terjeszteni.

B. Németország és az Egyesült Királyság

28. Amint már említettem, Németország és az Egyesült Királyság azon a véleményen van, hogy az Elida Gibbs ítéletben szerepl? azon megállapításoknak, miszerint a végs? fogyasztó és az adóalany között nem kell szerz?déses viszonynak fennállnia ahhoz, hogy az utóbbi által az el?bbinek fizetett árengedményt az adóalap számításához figyelembe lehessen venni, az a feltétele, hogy az adóalany azon ügyleti láncolat szerepl?je legyen, amelynek utolsó láncszeme a végs? fogyasztó. A német kormány és az Egyesült Királyság kormánya azt állítja, hogy a Bíróság Ibero Tours ítélete(12) (lásd alább a 35–39. pontban) alátámasztja ezt az elemzést, továbbá az Egyesült Királyság azt is hangsúlyozza, hogy az Elida Gibbs ítéletben szerepl? elveket a Bíróság a Bizottság kontra Németországi Szövetségi Köztársaság ítéletben(13) meger?sítette.

29. A német kormány és az Egyesült Királyság kormánya emlékeztet arra, hogy csupán akkor lehet szó ellenértékr?l, ha a leszállított áruk és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat van,(14) és a Boehringer és a magán?egészségbiztosítási alapok között nem áll fenn ilyen kapcsolat. A 2006/112 irányelv 73. cikkét azon alapelvnek megfelelően kell értelmezni, miszerint a héarendszer célja kizárólag a végs? fogyasztó adóztatása.(15) Az adóalap az adóalany által ténylegesen kapott ellenérték, és nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték.(16) Németország megjegyzi, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ellenérték szempontjából a dönt? tényez? a felek közötti kölcsönös teljesítésr?l szóló megállapodás, amikor is az egyik által kapott díj a másik által szolgáltatott áruk valós és tényleges ellenértéke.(17) Így a Boehringer által kapott ellenérték a magánbiztosítással rendelkezők felé történ? értékesítést illet?en továbbra is az az összeg, amelyet az értékesítési lánc els? fogyasztójától kapott, az esett?l függ?en az ügyfeleként szerepl? gyógyszertáraktól vagy a nagykeresked?kt?l.

30. Az Egyesült Királyság hozzáteszi, hogy a Boehringer által kifizetett összegek a 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében nem tekinthet?k támogatásnak,(18) és a 2006/112 irányelv 90. cikke

nem alkalmazható azokra a helyzetekre, amikor a nemzeti jog a szállítónak valamely ellenérték, díj vagy illeték fizetését írja elő? (például a magánegészségügyi szolgáltatások támogatása érdekében). Az Egyesült Királyság úgy érvel, hogy a magánegészségbiztosítási alapok sem tartoznak a 2006/112 irányelv 90. cikke értelmében vett vevő, a szolgáltatás megrendelője vagy harmadik személy fogalma alá. Németország hozzáteszi, hogy a 2006/112 irányelv 79. cikkének b) pontja, amely kizárja az adóalapból a megrendelőnek adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedményeket és visszatérítéseket, az alapeljárásban nem releváns, és emellett azt állítja, hogy az alapeljárás hasonlatos azokhoz a jogvitákhoz, amelyekben a Bíróság kimondta, hogy a hitelkártyával kifizetett értékesítések adóalapja továbbra is a teljes eladási ár, még ha az adóalany a hitelnyújtótól ennél kevesebb összeget is kap a hitelkártyaszolgáltatás ellenértékéért.(19)

31. Az egyenlő bánásmód és az adósemlegesség állítólagos megsértésére vonatkozóan Németország és az Egyesült Királyság azon az állásponton van, hogy a Boehringer által a gyógyszerértékesítés során a kötelező egészségbiztosítási alapon keresztül a gyógyszeráraknak (és adott esetben a nagykereskedőknek) nyújtott árengedmény nem hasonlítható össze a Boehringer által a magánegészségbiztosítási alapoknak nyújtott árengedménnyel.(20) Németország hozzáteszi, hogy a verseny torzulásának veszélye nem áll fenn; a kötelező egészségbiztosítás alá tartozó személyeknek értékesített gyógyszerek nem állnak versenyben a magánbiztosítással rendelkezőknek értékesített gyógyszerekkel. Mivel a két helyzet nem hasonlítható össze, nem szükséges vizsgálni az objektív igazolást. Az Egyesült Királyság szerint tiszteletben kell tartani az uniós jogalkotó arra vonatkozó döntését, hogy az értékesítést miként kell kezelni.

32. Az Egyesült Királyság hozzáteszi, hogy az adósemlegesség elve, amely csupán a közös héarendszert tükrözi, és arra irányul, hogy csak a végső fogyasztót adóztassák, nem egy elsődleges jogi szabály, amely önmagában lehetvé tenné a 73. és a 90. cikk szerinti adóalap meghatározását.(21)

V. Értékelés

33. Az előterjesztett kérdést a következő okból igenlően kell megválaszolni.

34. Azon a véleményen vagyok, hogy az Elida Gibbs ítéletben megjelenő jogfejtés lényege kizárólag abban a megállapításban rejlik, hogy nem szükséges, hogy az adóalanyt szerződéses kapcsolat fűzze az árengedmény közvetlen kedvezményezettjéhez, hogy ez a 2006/112 irányelv 90. cikke szempontjából értékesítés bekövetkezte utáni árengedménynek minősülhessen.(22) A 2006/112 irányelv 90. cikkének az alapeljárásban való alkalmazhatóságát illetően tehát ugyanúgy nincs jelentősége, hogy nincs szerződéses kapcsolat a Boehringer és azon magánbiztosítási alap között, amelynek a német jog értelmében az árhoz indexált értékesítési árengedményt kell nyújtania.

35. Továbbá a Bíróság Ibero Tour ügyben hozott ítéletéből(23) nem tudok következtetni olyan kifejezett vagy közvetett megállapításra, miszerint az Elida Gibbs szabály csak akkor alkalmazandó, ha az árengedmény jogosultja azon értékesítési lánc végső fogyasztója, amelynek első láncszeme az árengedményt nyújtó adóalany. A Bíróság tulajdonképpen kimondta, hogy semmi nem utal arra az Elida Gibbs ítéletben, hogy megszorítóan kellene értelmezni, valamint, hogy az ítélet alátámasztja a hatodik héairányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének (jelenleg a 2006/112 irányelv 90. cikke) szövegét,(24) amely feltételezi, hogy a rendelkezés alkalmazásához nincs szükség a szerződéses jogviszony későbbi módosítására.(25)

36. Az Ibero Tours – az adott ügyben az adóalany – egy utazási iroda volt, amely az utazásszervezők és az utazásszervezők ügyfelei (a továbbiakban: utazók) között közvetítői

szolgáltatásokat nyújtott. A jelen ügyl?l eltér?en, amelyben értékesítési láncról van szó, ebben egy egységes értékesítés szerepelt. Az Ibero Tours jutalékot kapott az utazásszervez?kt?l az egységes értékesítés kapcsán teljesített közvetít?i szolgáltatásaiért, és jutalékának egy részét lényegében az utazók támogatására fordította, és így az utazásszervez? által kapott összeg magasabb volt, mint amit az utazók fizettek. Az Ibero Tours az Elida Gibbs ítélet alapján azzal érvelt, hogy az Ibero Tours ügyleti adóalapjának számításakor az utazóknak nyújtott árengedményt le kell vonni az Ibero Toursnak az utazásszervez?kt?l kapott jutalékából.

37. Az Ibero Tours keresetét lényegében elutasították, mivel a Bíróság megállapította, hogy *csak az egységes ügyletben* volt közvetít?, nem pedig valamely ügyleti lánc résztvev?jeként járt el. A Bíróság az Ibero Tours ítéletben rámutatott, hogy az Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben az ügyleti lánc elején lév? adóalany által kapott ellenérték ugyanis ténylegesen csökkent azzal az árengedménnyel, amelyet ugyanez az adóalany nyújtott közvetlenül a végs? fogyasztónak egy kuponrendszeren keresztül(26), míg az Ibero Tours mindenképpen köteles volt az utazásszervez?nek megfizetni a szerz?déses árat függetlenül attól az esetleges árengedményt?l, amelyet az utasnak ad.(27) Ez nem befolyásolta azt az ellenértéket sem, amelyet az Ibero Tours kapott a közvetítési szolgáltatásáért.(28)

38. Ezért az Ibero Tours ítéletben szerepl? azon hivatkozást arra, hogy az utazásszervez? „nem az ügyleti lánc elején található, hiszen közvetlenül ? nyújtja a szolgáltatásait a végs? fogyasztónak”, úgy értelmezem, hogy a Bíróság ezzel csupán azt hangsúlyozta, hogy az Ibero Tours csak ezen egységes ügylet közvetít?jeként járt el.(29) A Boehringer nyilvánvalóan nem ilyen helyzetben van.

39. S?t, sem az Elida Gibbs ügyben, sem az Ibero Tours ügyben szerepl? adófizet? nem olyan jogi szabályozás következtében nyújtott árengedményt, amely alapján erre köteles volt, és amely ráadásul a szolgáltatás vagy értékesítés árához lett volna indexálva. Az ügyiratokból viszont az derül ki, hogy a Boehringer esetében ez a helyzet.

40. Ezért azon a véleményen vagyok, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatának megfelel?en a Boehringer „[nem] rendelkezhetett [szabadon] a teljes [...] díjjal”, amelyet a gyógyszertáraknak vagy nagykeresked?knek els?ként értékesített termékei után kapott.(30) A Boehringer legfeljebb a kapott összeg azon része „puszta ideiglenes letéteményesének”(31) tekinthet?, amelyet kés?bb a kötelez? és magán?egészségbiztosítási alapoknak árengedményként köteles kifizetni, és – ami fontos – amely az értékesített gyógyszerek árához van indexálva.

41. A Bíróság az International Bingo Technology ítéletben egy bingójáték?nyeremény formájában kifizetett összegre vonatkozó jogi szabályozással összefüggésben jutott ilyen jelleg? következtetésre.(32) A Bíróság kimondta, hogy „mivel a szelvények vételárának a nyereményként a játékosok számára kiosztott része el?zetesen meg van határozva, és kötelez?, az nem tekinthet? a játék szervez?je által a szolgáltatásáért kapott ellenértéknek”.(33)

42. Mivel a héairányelv 73. és a 90. cikke is az „adóalap” összetev?ivel foglalkozik, nem látom az indokát annak, hogy a 73. cikk szerinti „ellenérték” fogalmával összefüggésben az International Bingo Technology ítéletben szerepl? megállapításokat miért ne lehetne a 90. cikk szerinti „árengedmény” fogalmára alkalmazni.(34) S?t hozzátenném, hogy az a kérdés sem merül fel, hogy a Boehringer valamilyen szolgáltatás ellenében teljesít kifizetéseket a magán?egészségbiztosítási alapok részére.(35) Nyilvánvalóan nem err?l van szó.

43. Elismerem, hogy a Bíróság kimondta, hogy „aligha lehet általános következtetéseket levonni” a szerencsejáték?ügyletek adóztatásából, hogy „azokat az áruk rendes értékesítésére vonatkoztassuk”.(36) Azonban nem gondolom, hogy ezek az észrevételek kiterjednek az olyan körülményekre, amikor a tagállami jogalkotás beavatkozik, és arra kötelezi az adóalanyt, hogy az

eladási árral arányosan – a végleges fogyasztó vagy valamely harmadik személy részére történő kötelező kifizetés révén – csökkentse az értékesítésért véglegesen kapott árat. A Bíróság a Town and County Factors ítéletben kimondta, hogy a nyereség kifizetésére kijelölt versenyszervező által kapott részvételi díjak teljes összege az adott verseny tekintetében adóalapnak minősült, részben azért, mert nem volt olyan kötelező törvényi rendelkezés, amely alapján a játékosok által feltett tét egy bizonyos százalékát ki kell fizetni.(37)

44. Valójában, ha inkább a magánbiztosítással rendelkező személyeket tekintjük az értékesítési lánc végső fogyasztójának a magánegészségbiztosítási alapjuk helyett, azt jogi fikciónak minősíthetjük, különösen, ha az ilyen személyek által a gyógyszertáraknak kifizetett hűség a magánegészségbiztosítási alapok általi visszatérítés részeként vissza is fizetik nekik. Mindenesetre a Bíróság kimondta, hogy „a valós gazdasági tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye”(38).

45. Így az értékesítési ponton teljesített kifizetés a 2006/112 irányelv 73. cikke szerinti harmadik személy által nyújtott ellenértéknek tekinthető, feltéve hogy e harmadik személy a magánegészségbiztosítási alapoktól visszatérítést igényel és a Boehringer a német jog alapján köteles biztosítani az AMRabG 1. §a által meghatározott árengedményt. Ezen elemzés alapján a magánegészségbiztosítási alap tekinthető a Boehringer mint adóalany által teljesített értékesítés végső fogyasztójának, ezáltal az adóhatóság által beszedendő hű összegének pontosan meg fog felelni a számlán hűként feltüntetett és a végső fogyasztó által megfizetett összegnek.(39) Az a körülmény, hogy a magánegészségbiztosítási alap nem közvetlen kedvezményezettje a Boehringer által értékesített gyógyszereknek, nem bontja meg az e termékek értékesítése és a kapott ellenérték közötti közvetlen kapcsolatot.(40)

46. Az általam javasolt megközelítés azt a helyzetet kívánja elkerülni, hogy az adóhatóságok a Boehringer mint adóalany által befizetett adót meghaladó összeget írjanak elő.(41) Ezenfelül figyelembe veszi a hű azon alapelvét, amely szerint az adó alapja a *ténylegesen kapott* ellenérték,(42) amely a 2006/112 irányelv 90. cikkére vonatkozóan azt jelenti, hogy az adóalany által fizetendő hű összegét csökkenteni kell minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg.(43)

47. Végezetül, mivel a 2006/112 irányelv 90. cikkét a Charta 20. cikkében megjelenő egyenlő bánásmód elvének megfelelően kell értelmezni, ez is azt támasztja alá, hogy az előterjesztett kérdést igenlően kell megválaszolni. Eltekintve attól, hogy van-e versenyhelyzet a kötelező biztosítás vagy a magánbiztosítás által fedezett gyógyszerek értékesítése között, a Bíróság már megállapította, hogy adóügyekben az egyenlő bánásmód nem szorítkozik a versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között megvalósuló adósemlegesség elvére, hanem azt olyan egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontból mégis hasonló helyzetben vannak.(44) Megjegyzem, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban az szerepel, hogy a két árengedmény csak technikai kialakításában különböztethető meg egymástól, hűajogi kezelésük viszont jelentősen eltér.

48. A szóban forgó rendelkezések tárgyi hatálya és az általuk követett cél alapján, valamint különös figyelemmel az érintett területre vonatkozó elvekre és célkitűzésekre(45) úgy vélem, hogy a kötelező és a magánbiztosítással rendelkező személyek részére történő gyógyszerértékesítések hűajogi szempontból összehasonlítható helyzetek, amelyeket eltérően kezelnek, de ez egyértelmű, objektív módon nem igazolható.(46)

49. Legvégül megjegyzem, hogy a hű olyan közvetett fogyasztási adó, amelyet a végfogyasztó visel, és az adóalany vállalkozás „csak” adóbeszedőként jár el az államkincstár érdekében.(47) Ezért egyetértek azzal a nézettel, hogy „másként feloldhatatlan ellentét esetén a

strukturális követelményeknél nagyobb súllyal kell figyelembe venni azt a követelményt, hogy a beszédett héa összegének az értékesít? által végül kapott tényleges érték (és az értékesítési lánc egészét illet?en a végs? ár) helyes arányát kell tükröznie. Más szavakkal: a cél elérése fontosabb, mint az elérésére tervezett eszközök végrehajtása”.(48)

VI. Véggkövetkeztetések

50. Ezért azt javaslom, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) által el?terjesztett kérdésre a Bíróság a következő választ adja:

Az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlata (az 1996. október 24?i Elida Gibbs ítélet, C?317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont) alapján és az egyenl? bánásmód uniós jogi elve figyelembevételével egy gyógyszereket értékesít? gyógyszeripari vállalkozó jogosult az adóalapnak a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikke szerinti csökkentésére, ha

- ezeket a gyógyszereket nagykeresked?kön keresztül gyógyszertárak részére értékesíti,
- a gyógyszertárak adóköteles értékesítést végeznek magán?egészségbiztosítással rendelke? személyek részére,
- a gyógyászati költségeket térít? biztosító (magán?egészségbiztosítási vállalkozás) megtéríti az általa biztosított személyek részére a gyógyszerek beszerzési költségeit, és
- a gyógyszeripari vállalkozó egy törvényi rendelkezés alapján köteles „árendedményt” fizetni a magán?egészségbiztosítási vállalkozás részére.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

3 1996. október 24?i Elida Gibbs ítélet, C?317/94, EU:C:1996:400.

4 Németország írásbeli észrevétele alapján.

5 1994. május 5?i ítélet, C?38/93, EU:C:1994:188.

6 Nevezetesen a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik héairányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja.

7 1994. május 5?i ítélet, C?38/93, EU:C:1994:188, 9. pont. A Boehringer ugyanezen ítélet 12. pontjára is hivatkozik, valamint a következőkre: 2002. szeptember 17?i Town & County Factors ítélet, C?498/99, EU:C:2002:494, 30. pont; 2014. március 27?i Le Rayon d’Or ítélet, C?151/13, EU:C:2014:185, 29. pont; Elida Gibbs ítélet, 27. pont. Ez utóbbi ítéletben a Bíróság kimondta, hogy „az ellenérték szubjektív – azaz ténylegesen megkapott – érték, nem pedig objektív feltételek alapján becsült érték”.

8 2014. január 16?i ítélet, C?300/12, EU:C:2014:8.

9 Itt a Boehringer a következőkre hivatkozik: 2014. március 27?i Le Rayon d’Or ítélet, C?151/13, EU:C:2014:185, 29. és 35. pont; Elida Gibbs ítélet, 28. pont. A Bizottság a következőkre hivatkozik: 1997. július 3?i Goldsmith?ítélet, C?330/95, EU:C:1997:339, 15. pont;

2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 20. pont.

10 A Bizottság a 2011. december 9?i Connoisseur Belgium végzésre, (C?69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont) és a 2006. június 8?i L. u. P. ítéletre (C?106/05, EU:C:2006:380, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) hivatkozik.

11 A Bizottság a Bundestag 17/3698. sz. dokumentumának (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>) 60. és 61. oldalára hivatkozik.

12 2014. január 16?i ítélet, C?300/12, EU:C:2014:8.

13 2002. október 15?i ítélet, C?427/98, EU:C:2002:581.

14 Németország a 2013. november 27?i Dixon's Retail ítéletre (C?494/12, EU:C:2013:758, 33. pont) hivatkozik. Az Egyesült Királyság a következ? ítéletekre hivatkozik: 1981. február 5?i Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ítélet, C?154/80, EU:C:1981:38, 12. pont; 1988. november 23?i Naturally Yours Cosmetics ítélet, C?230/87, EU:C:1988:508, 11. pont; 1988. március 8?i ítélet, Apple and Pear Development Council ítélet, C?102/86, EU:C:1988:120, 11. és 12. pont.

15 Németország a 2013. november 7?i Tulic? és Plavosin ítéletre (C?249/12 és C?250/12, EU:C:2013:722, 34. pont) hivatkozik.

16 Uo., 33. pont.

17 Németország a 2001. május 15?i Primbrack ítéletre (C?34/99, EU:C:2001:271, 25. pont) hivatkozik.

18 Az Egyesült Királyság a 2011. november 22?i Office des produits wallons ítéletre (C?184/00, EU:C:2002:629, 18. pont) hivatkozik.

19 Németország a következ? ítéletekre hivatkozik: 1993. május 25?i Bally ítélet, C?18/92, EU:C:1993:212, 16. pont; 2001. május 15?i Primback ítélet, C?34/99, EU:C:2001:271, 38. pont.

20 Németország egyebek mellett a következ? ítéletekre hivatkozik: 2008. április 10?i Marks & Spencer ítélet, C?309/06, EU:C:2008:2011, 49. pont; 2012. július 19?i Lietuvos geležinkriai ítélet, C?250/11, EU:C:2012:496, 45. pont; 2014. november 6?i Feakins ítélet, C?335/13, EU:C:2014:2343, 49. és 51. pont.

21 Az Egyesült Királyság a következ? ítéletekre hivatkozik: 2012. november 15?i Zimmermann?ítélet, C?174/11, EU:C:2012:716; 2013. december 19?i Grattan ítélet, C?310/11, EU:C:2012:822.

22 Lásd Kokott f?tanácsnoknak a Grattan ügyre vonatkozó indítványát, C?310/11, EU:C:2012:568, 32. pont, ahol is a f?tanácsnok kifejtette, hogy „a Bíróság el?ször az Elida Gibbs ügyben állapította meg, hogy az adóalap?csökkenésnek bizonyos körülmények között akkor is elfogadhatónak kell lennie, ha a szerz?désben megállapított ellenszolgáltatás egyáltalán nem változik.” Megjegyzem továbbá – amint erre a Boehringer is hivatkozik írásbeli észrevételeiben –, hogy a Bíróság nem mondott ellen Wathelet f?tanácsnoknak az Ibero Tours ügyre vonatkozó indítványának, C?300/12, EU:C:2013:502, 29. pontjában tett fontos észrevételének. Wathelet f?tanácsnok megjegyezte, hogy „még ha a Bíróság az adóalanyt »egy üzleti lánc els? láncszemének« tekintette is, itt inkább a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben szerepl? tényállásra – amelyben a végs? fogyasztónak árkedvezményt nyújtó gyártó az értéklánc elején találta magát – történ? hivatkozásról van szó, mint az

adóalap?csökkentésben történ? részesülés el?zetes feltétele kifejezésér?l”.

23 2014. január 16?i ítélet, C?300/12, EU:C:2014:8.

24 2001. május 29?i Freemans ítélet, C?86/99, EU:C:2001:291,33. pont.

25 Uo.

26 2014. január 16?i Ibero Tours ítélet, C?300/12, EU:C:2014:8, 29. pont.

27 Uo. 31. pont.

28 Uo., 32. pont.

29 Uo., 30. pont.

30 2012. július 19?i International Bingo Technology ítélet, C?377/11, EU:C:2012:503, 31. pont. Lásd még: 1994. május 5?i Glawe ítélet, C?38/93, EU:C:1994:188; 2013. október 24?i Metropol Spielstätten ítélet, C–440/12, EU:C:2013:687.

31 2012. július 19?i International Bingo Technology ítélet, C?377/11, EU:C:1994:181, 19. pont. Ezt a kérdést el?terjeszt? nemzeti bíróság javasolta a szóban forgó ügyben.

32 A Bíróság a 2006/112 irányelv 73. cikkének el?djével, nevezetesen a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjával összefüggésben jutott erre a következtetésre.

33 2012. július 19?i International Bingo Technology ítélet, C?377/11, EU:C:1994:181, 28. pont.

34 Megjegyzem továbbá, hogy a Boehringer által kifizetett árengedmény nem tartozik a 2006/112 irányelv 79. cikkében megjelen?, az adóalap számításából kizárt tényez?k közé.

35 Amint pedig megállapítást nyert, ez történik abban az esetben, ha a fogyasztók és az üzletek közötti kiskereskedelmi értékesítés alkalmával hitelkártya-szolgáltatásra is sor kerül. Lásd például: 2001. május 15?i Primback ítélet, C?34/99, EU:C:2002:271.

36 2001. május 29?i Freemans ítélet, C?86/99, EU:C:2001:291, 30. pont. Lásd még: Stix?Hackl f?tanácsnok Town and County Factors ügyre vonatkozó indítványa, C?498/99, EU:C:2002:494, 74. pont. Jacobs f?tanácsnok a Glawe ügyre vonatkozó indítványának (C?38/93, EU:C:1994:81) 16. pontjában kifejtette, hogy a „szerencsejáték?ügyletek nem alkalmasak a hozzáadottérték?adó általi adóztatásra”.

37 2002. szeptember 17?i Town and County Factors ítélet, C?498/99, EU:C:2002:494, 30. pont. Lásd még: Kokott f?tanácsnok Grattan ügyre vonatkozó indítványa, C?310/11, EU:C:2012:568, 45. pont.

38 2010. október 7?i Loyalty Management ítélet, EU:C:2010:590.

39 2008. július 10?i Koninklijke Ahold ítélet, C?484/06, EU:C:2008:394, 36. pont, amely idézi az Elida Gibbs ítélet 24. pontját.

40 Lásd analógia útján: 2014. március 27?i Rayon d’Or ítélet, C?151/13, EU:C:2014:815, 35. pont.

41 Például: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. november 7?i Tulic? és Plavo?in ítélet,

C?249/12 és C?250/12, EU:C:2013:722, 36. pont.

42 Kiemelés t?lem. Lásd például: 2012. január 26?i Kraft Foods Polska ítélet, C?588/10, EU:C:2012:40, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

43 Lásd: 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C?337/13, EU:C:2014:328, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. december 19?i Grattan ítélet, C?310/11, EU:C:2012:822, 35. pont, a 2006/112 irányelv 90. pontjának el?dje, nevezetesen a hatodik héairányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdése vonatkozásában.

44 2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet, C?480/10, EU:C:2013:263, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

45 2017. március 7?i RPO?ítélet, C?390/15, EU:C:2017:174, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

46 Az írásbeli észrevételekben ilyen igazolást egyáltalán nem terjesztettek el?.

47 Kokott f?tanácsnok Maura?ügyre vonatkozó indítványa, C?246/16, EU:C:2017:440, 21. pont.

48 Lásd: Jacobs f?tanácsnok Bizottság kontra Németország ügyre vonatkozó indítványa, C?427/98, EU:C:2001:457, 110. pont.