

C-802/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. október 31.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2019. június 6.

Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Firma Z

Alperes és ellenérdekű fél a felülvizsgálati eljárásban:

Finanzamt Y

Az alapeljárás tárgya

Hozzáadottérték-adó – 2006/112 irányelv – A hollandiai gyógyszerár által a német egészségbiztosítási pénztárak részére történő gyógyszerértékesítések keretében kötelező egészségbiztosítás alá tartozó személyek részére Németországban biztosított árendedmény – Az adóalap árendedmény alapján történő csökkentése

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1) Jogosult-e az Európai Unió Bírósága 1996. október 24-i Elida Gibbs Ltd. ítélete (C-317/94, EU:C:1996:400) alapján a kötelező egészségbiztosítási pénztár részére értékesítő gyógyszerár az adóalapot az egészségbiztosítással rendelkező személyek részére adott árendedményre tekintettel csökkenteni?

- 2) Igenlő válasz esetén: Ellentétes-e a semlegesség és a belső piacon belüli egyenlő bánásmód elvével, hogy egy belföldi gyógyszerár csökkentheti az adóalapot, egy másik tagállamból a kötelező egészségbiztosítási pénztár részére a Közösségen belül adómentesen értékesítő gyógyszerár pedig nem?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv, különösen a 2. cikkének (1) bekezdése, 13. cikkének (1) bekezdése, 20., 90. és 138. cikk

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes a jogvita évében (2013.) Hollandiából vényköteles gyógyszereket értékesített Németországba, egyrészt kötelező egészségbiztosítás alá tartozó személyek, másrészt magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek részére. Mindkét esetben az adott betegséggel kapcsolatos kérdések megválaszolásáért juttatásnak nevezett kifizetéseket (a továbbiakban: árengedmények) teljesített.
- 2 A kötelező egészségbiztosítás alá tartozó személyek részére teljesített, a jelen jogvitában egyedül érintett értékesítések esetében a felperes a kötelező egészségbiztosítási pénztárakkal számolt el. E pénztárak a társadalombiztosítási rendelkezések alapján fizettek. Ezen értékesítések tekintetében a felperes 2013. október 1-je óta úgy ítélte meg, hogy a termékértékesítés helye Hollandiában található, ott a Közösségen belüli termékértékesítések tekintetében adómentességben részesülhet, és hogy a kötelező egészségbiztosítási pénztárak a Közösségen belüli termékbeszerzések után belföldön kötelesek adót fizetni. Ezenkívül a felperes úgy ítélte meg, hogy az általa adott árengedmények csökkentették a hozzáadottérték-adó alapját.
- 3 Az adóhatóság nem fogadta el a felperes álláspontját, és adóhatározatot hozott, amellyel szemben a felperes sikertelenül nyújtott be panaszt és keresetet. Keresetének elutasítása ellen a felperes felülvizsgálati kérelmet nyújtott be, amelyben többek között arra hivatkozott, hogy a Bíróság 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletének (C-317/94, EU:C:1996:400) megfelelően ellenérték csökkentése alapján utólagos adómegállapításra jogosult.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

- 4 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés megválaszolásához figyelembe kell venni, hogy a jelen ügyben két termékértékesítés láncolatáról van szó, amely közül csak az első tartozik az adó alkalmazási körébe.

- 5 A felperes az első termékértékesítést kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére teljesítette. Ebben az esetben Közösségen belüli értékesítésekről volt szó, amelyek a felperes tekintetében a Hollandiából Németországba irányuló áruszállítás alapján a 2006/112 irányelv 138. cikke és az e célból Hollandiában elfogadott átültető rendelkezések szerint adómentesek voltak. Igaz ugyan, hogy a kötelező egészségbiztosítási pénztárak a 2006/112 irányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerint nem minősülnek adóalanyok. Mivel azonban a nemzeti jog alapján jogi személyek, a 2006/112 irányelv 138. cikke alapján a termékértékesítések Hollandiában adómentesek voltak. Ezzel összhangban a kötelező egészségbiztosítási pénztárak jogi személyként a 2006/112 irányelv 20. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontja alapján a termékbeszerzés után kötelesek adót fizetni, amelynek során adóalanyi minőség hiányában az előzetesen felszámított adó levonása nem volt lehetséges.
- 6 A felperes által a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére történő termékértékesítést a kötelező egészségbiztosítási pénztárak által a náluk egészségbiztosítással rendelkező személyek részére végzett második termékértékesítés követte. Az e termékértékesítés alapjául szolgáló jogviszony a német társadalombiztosítási szabályozásból ered. Az orvos által felírt gyógyszerek szállításával ugyanis a kötelező egészségbiztosítási pénztárak teljesítik a biztosítottal fennálló jogviszonyukból eredő, egészségügyi ellátásra vonatkozó kötelezettségüket.
- 7 E második termékértékesítés a 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében nem tartozik az adó alkalmazási körébe. A termékértékesítésre ugyanis egyrészt ingyenesen került sor, mivel a kötelező egészségbiztosítás alá tartozó személyek a gyógyszerek fejében nem fizettek ellenértéket. Az általuk és munkáltatóik által fizetett kötelező egészségbiztosítási járulékok a biztosítási jogviszony mint olyan ellenértékét, nem pedig az e jogviszony keretében nyújtott szolgáltatások ellenértékét jelentik. Másrészt a kötelező egészségbiztosítási pénztárak által a 2006/112 irányelv 13. cikke alapján teljesített termékértékesítések nem minősülnek adóalanyok által végzett termékértékesítéseknek.
- 8 Két (a felperes által a kötelező egészségbiztosítási pénztár, illetve a kötelező egészségbiztosítási pénztár által az egészségbiztosítással rendelkező személy részére végzett) termékértékesítés nem zárja ki azt, hogy a felperes az árukat közvetlenül a biztosított személyek részére szállította; a Bíróság ezt már többször is megállapította (lásd például: 2006. április 6-i EMAG Handel Eder ítélet, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 A jelen ügyben az a kérdés, hogy a felperes az általa a második termékértékesítés vevője részére biztosított árengedmény alapján a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére végzett első termékértékesítés tekintetében kérheti-e az adóalap csökkentését. Nem vitatott, hogy az ilyen árengedmény főszabály szerint az adóalap csökkentését eredményezi. Tisztázni kell azonban, hogy ez a helyzet

akkor is fennáll-e, ha a második termékértékesítés nem tartozik az adó alkalmazási körébe. E kérdés megválaszolásához nem aszerint kell különbséget tenni, hogy a gyógyszerár – mint a jelen ügyben – külföldről, vagy belföldről vásárolt-e.

- 10 A csökkentés feltétele lehet, hogy a szóban forgó lánc valamennyi ügylete az adó alkalmazási körébe tartozik. Emellett szólhat, hogy a Bíróság az adóalap csökkentését a termékértékesítés címzettje részére biztosított árengedmények esetében azzal indokolta, hogy a semlegesség alapelve megköveteli, hogy a hasonló termékeknek a termelési és forgalmazási lánc hosszától függetlenül minden országban azonos adóteher alá kell esniük (Elida Gibbs ítélet, EU:C:1996:400, 20. pont és 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, EU:C:2017:1006, 33. pont). A kérdést előterjesztő bíróság szerint e termelési és forgalmazási lánc hosszát a 2006/112 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében az irányelv alkalmazási körébe tartozó ügyletek határozzák meg.
- 11 A Bíróság a Boehringer Ingelheim Pharma ítéletben (EU:C:2017:1006) a magán-egészségbiztosító vállalkozások részére biztosított árengedményt illetően úgy ítélte meg, hogy az adó alkalmazási körébe tartozó ügyleti lánc áll fenn, amely esetében az ügyleti lánc utolsó termékértékesítését gyógyszertárak teljesítették, melynek során a „gyógyszerkészítményeket [...] magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek részére [értékesítették]”, amelynek fejében ellenértéket fizettek. Ennek során ezen árengedmény révén csökkentek a magán-egészségbiztosítási vállalkozások költségei, és ezáltal annak a kiadásai is, akinek az adóköteles gyógyszerbeszerzés költségeit kellett viselnie. A jelen esetben ez hiányzik: a kötelező egészségbiztosítási rendszerbe tartozó személyeknek biztosított árengedmények semmilyen módon nem befolyásolják a kötelező egészségbiztosítási pénztárak költségeit.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

- 12 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre, amely csak az első kérdésre adott igenlő válasz esetén merül fel, már azért is nemleges válasz adható, mert a 2016. október 19-i Deutsche Parkinson Vereinigung ítéletében (C-148/15, EU:C:2016:776) a Bíróság az árengedmény nyújtásának gyógyszerértékesítésre vonatkozó tilalmát csak külföldi gyógyszertárak esetében oldotta fel, így az a belföldi gyógyszertárak esetében változatlanul fennáll. Már az árengedmény nyújtásának belföldi gyógyszertárakra vonatkozó tilalmára tekintettel sem lehet kétséges a külföldi, illetve belföldi gyógyszertárak közötti, ilyen típusú árengedmények hozzáadottérték-adót érintő következményeivel kapcsolatos egyenlőtlen bánásmód.
- 13 Ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy ez lényegtelen, akkor a 2006/112 irányelv 90. cikke kapna szerepet.
- 14 A 2006/112 irányelv 90. cikke szerint két indok szól a felperest megillető adóalap-csökkentés ellen. Egyrészt az adócsökkentés tekintetében figyelembe

vehető értékesítések szempontjából a felperes belföldön nem bonyolított le adóköteles ügyletet. Mivel a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére az értékesítést Hollandiából teljesítették, Németországban így nem valósul meg adóköteles ügylet, amelynek adóalapja ott csökkenthető lenne. Másrészt a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére Hollandiában lebonyolított ügyletek ezen országban Közösségen belüli termékértékesítésként adómentesek.

- 15 Mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre igenlő választ lehetne adni, mert a 2006/112 irányelv koncepciója alapján Hollandia és Németország hozzáadottérték-adó szempontjából a belső piac részét képezik. Ennek alapján a Hollandiából Németországba irányuló értékesítést valójában belföldi értékesítésnek kellene tekinteni.
- 16 Ugyanakkor a jogvita évében az Unió tagállamai között nem alakult ki a belső piac teljes mértékben, mivel a nemzeti adóztatási joghatóságok fennmaradtak (és továbbra is fennállnak). Ezért az adóalanyok közötti – vagy, mint a jelen esetben, adóalanyok által jogi személyek részére teljesített – egyik tagállamból a másik tagállamba irányuló termékértékesítések esetében külön szabályokat kell alkalmazni, amelyek a feladás helye szerinti tagállamban (a jelen esetben: Hollandia) a 2006/112 irányelv 138. cikke szerint Közösségen belüli termékértékesítésként adómentességet, a rendeltetési hely szerinti tagállamban (a jelen esetben: Németország) a 2006/112 irányelv 20. cikkével összefüggésben értelmezett 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint Közösségen belüli termékbeszerzésként adófizetési kötelezettséget eredményeznek.
- 17 Ez a két tényállás együttesen képez Közösségen belüli ügyletet, amely révén az adózás a feladás helye szerinti tagállamból a rendeltetési tagállamban tevődik át. E tekintetben a Bíróság már kimondta, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés és a Közösségen belüli termékbeszerzés „valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügylet” (2007. szeptember 27-i Teleos ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 23. és azt követő pont), és egyben „Közösségen belüli ügylet” részét képezi (Teleos ítélet, EU:C:2007:548, 37. és 41. pont), és arra irányul, hogy „az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül” (2009. szeptember 27-i Teleos ítélet, EU:C:2007:548, 36. pont; Collee ítélet, C-146/05, EU:C:2007:549, 22. pont; 2010. április 22-i Twoh International ítélet, C-184/05, EU:C:2007:550, 22. pont; X és fiscale eenheid Facet-Facet Trading ítélet, C-536/08 és C-539/08, EU:C:2010:217, 30. pont; 2010. december 7-i R ítélet, C-285/09, EU:C:2010:742, 37. pont).
- 18 A belső piaccal kapcsolatos, fentiekben említett szabályozás tekintetében felmerül a kérdés, hogy bár a felperes a jelen ügyben vitatott értékesítések tekintetében nem hajtott végre adóköteles ügyletet Németországban, nem kell-e mégis úgy tekinteni, mintha ilyen ügylet valósult volna meg. A Hollandiában adómentes Közösségen belüli termékértékesítést tehát az értékesített termék Németországba történő szállítására tekintettel egy Németországban adóköteles ügyletnek hasonlóan kellene kezelni.

- 19 Emellett szól a belső piaci és belföldi ügyletek egyenlő bánásmódja. A valódi belső piacon a felperes által teljesített termékértékesítéseket belföldi termékértékesítéseként kellene kezelni, ily módon az ellenérték csökkentése alapján adókiigazításra kerülne sor. Nem lenne tehát releváns, hogy a felperes által teljesített termékértékesítés tekintetében az adót nem ő maga, hanem termékbeszerzés utáni adóztatás keretében a kötelező egészségbiztosítási pénztárok viselik.
- 20 E tekintetben a 2002. október 15-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-427/98, EU:C:2002:581, 64. és azt követő pontok) nem segít tisztázni a kérdést, mert a kérdést előterjesztő bíróság értelmezése szerint ezen ítéletben a Bíróság nem határozott az ellenértéknek a rendeltetési hely szerinti tagállamban (a jelen ügyben: Németország) történő csökkentésének lehetőségéről.