



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2024. szeptember 12. *

„Előzetes döntéshozatal – A közös hozzáadottérték-adó (héta) rendszere – 2006/112/EK irányelv – A 90. cikk (1) bekezdése – Az adóalapnak az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén való csökkentése – Gyógyszeripari vállalkozás által az állami egészségbiztosító részére teljesített befizetések – A gyógyszeripari vállalkozás által az állami egészségbiztosító részére jogszabályi kötelezettség alapján teljesített befizetéseket az adóalap csökkentéséből kizáró nemzeti adószabályozás

A C-248/23. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) a Bírósághoz 2023. április 18-án érkezett, 2023. március 30-i határozatával terjesztett elő

a **Novo Nordisk A/S**

és

a **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (előadó), A. Kumin és I. Ziemele bírák,

főtanácsnok: T. Čapeta,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2024. március 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Novo Nordisk A/S képviseletében Bodrogi-Szabó T., Hegymegi-Barakonyi Z. és Riszter G. ügyvédek,
- a magyar kormány képviseletében Fehér M. Z. és Szíjjártó K., meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: magyar.

– az Európai Bizottság képviselőjében Bottka V. és J. Jokubauskaitė, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2024. június 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2012. L 249., 15. o.; HL 2015. L 323., 31. o., HL 2018. L 125., 15. o., HL 2018. L 225., 1. o., HL 2018. L 329., 53. o., HL 2019. L 245., 9. o., HL 2023. L 30., 37. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Novo Nordisk A/S és a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Magyarország) (a továbbiakban: fellebbviteli igazgatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta a Novo Nordisktől a hozzáadottérték-adóra (héa) eső adóalapjának a Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Magyarország) (a továbbiakban: NEAK) részére jogszabályi kötelezettség alapján teljesített befizetésekkel történő csökkentéséhez való jogot.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 73. cikke értelmében:
„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”
- 4 Ezen irányelv 78. cikke a következőképpen fogalmaz:
„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:
a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;
b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek –, amelyet az értékesítést teljesítő a megrendelőre terhel.

Az első albekezdés b) pontjának alkalmazásában a tagállamok járulékos költségeknek tekinthetnek olyan költségeket, amelyek külön megállapodás tárgyát képezik.”

- 5 Az említett irányelv VII. címének „Vegyes rendelkezések” címet viselő 5. fejezete tartalmazza az irányelv 90. cikkét, amely előírja:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, 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) bekezdéstől.”

- 6 Ugyanezen irányelv 401. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni [helyesen: amelyek nem forgalmiadó-jellegűek], feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

A magyar jog

- 7 Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2007. évi 155. száma [XI. 16.]) 65. §-a értelmében:

„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 beszerzőjétől, szolgáltatás igénybevevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely olyan formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát (díját) közvetlenül befolyásolja.”

- 8 A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (a *Magyar Közlöny* 2006. évi 146. száma [XI. 29.]) (a továbbiakban: Gyftv.) 36. §-a az (1) bekezdésében az alábbiakat írja elő:

„A gyógyszer forgalombahozatali engedélyének jogosultját, abban az esetben pedig, ha az belföldön forgalmazási tevékenységet nem végez, a forgalmazóval kötött és az állami adóhatóság által jóváhagyott megállapodás alapján a forgalmazót, valamint a tápszer társadalombiztosítási támogatása iránt kérelmet benyújtót, amennyiben az nem azonos a tápszer forgalmazójával, úgy a forgalmazót [...] valamennyi közfinanszírozásban részesülő, gyógyszer-tárban forgalmazott gyógyszer, tápszere [...] után – a 38. § (1) bekezdése szerinti gyógyszerek és az anyatej-helyettesítő és anyatej-kiegészítő tápszerekről szóló jogszabály szerinti tápszerek kivételével – a tárgyhavi vény forgalmi adatok alapján adódó társadalombiztosítási támogatásnak a termelői árral vagy importbeszerzési árral [...] arányos [...] részére 20%-os befizetési kötelezettség terheli. A gyógyszer forgalomba hozatali engedélyének jogosultját valamennyi közfinanszírozásban részesülő, gyógyszer-tárban forgalmazott anyatej-helyettesítő és anyatej-kiegészítő tápszerekről szóló jogszabály szerinti tápszere után a tárgyhavi vény forgalmi adatok alapján adódó társadalombiztosítási támogatásnak a termelői árral arányos (termelői ár/fogyasztói ár) részére 10%-os befizetési kötelezettség terheli. A befizetési kötelezettség számítását készítményenként és támogatási jogcímenként kell végezni. [...]”

9 A Gyftv. 37. §-ának szövege a következő:

„(1) Az Egészségbiztosítási Alap kezeléséért felelős egészségbiztosítási szerv a 36. § (1)–(2) bekezdésében meghatározott fizetési kötelezettségek teljesítéséhez szükséges támogatási, illetve forgalmi adatokat a tárgy hónapot követő második naptári hónap 10. napjáig közli a fizetésre kötelezettel, illetve honlapján közzéteszi azokat.

(2) A gyógyszer forgalomba hozatali engedélyének jogosultja és a gyógyszer nagykereskedelmi engedéllyel rendelkező a 36. § (1)–(2) bekezdésében meghatározott fizetési kötelezettség alapján a tárgy hónapot követő harmadik naptári hónap 20. napjáig az állami adóhatósághoz az állami adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon bevallást nyújt be és egyidejűleg befizetést teljesít az állami adóhatóság által a kincstárnál külön erre a célra megnyitott számlára.”

10 A Gyftv. 40. §-a kimondja:

„Az állami adóhatóság

a) a 36. § (1)–(2) és (4)–(4a) bekezdése alapján beszedett összeget az E. Alap kincstárnál vezetett, külön jogszabályban meghatározott számlájára,

[...]

a befizetést követően haladéktalanul átutalja.”

11 A Gyftv. 40/A. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A gyógyszer forgalombahozatali engedélyének jogosultját, abban az esetben pedig, ha az belföldön forgalmazási tevékenységet nem végez a forgalmazóval kötött és az állami adóhatóság által jóváhagyott megállapodás alapján a forgalmazót [...] – a 36. § (1) bekezdése szerinti befizetésen túl – valamennyi legalább hat éve közfinanszírozásban részesülő és a közfinanszírozás alapjául elfogadott 1000 Ft-ot [(hozzávetőleg 2,63 euró)] meghaladó árú gyógyszertárban forgalmazott gyógyszere után a tárgyhavi vény forgalmi adatok alapján adódó társadalombiztosítási támogatásnak a termelői árral vagy importbeszerzési árral [...] arányos [...] részére 10%-os befizetési kötelezettség terheli, amennyiben nincs az adott készítménnyel megegyező hatóanyagú, beviteli formájú, eltérő márkanévű, eltérő forgalomba hozatali engedély jogosult által forgalomba hozott közfinanszírozásban részesülő készítmény. A befizetési kötelezettség számítását készítményenként és támogatási jogcímenként kell végezni.

[...]

(5) Az állami adóhatóság az (1) bekezdés szerinti, a forgalomba hozatali engedély jogosultja és a forgalmazó közötti megállapodás jóváhagyásáról, a jóváhagyás napját követő nyolc napon belül tájékoztatja az egészségbiztosítási szervet.

(6) Az Egészségbiztosítási Alap kezeléséért felelős egészségbiztosítási szerv az (1) bekezdésben meghatározott fizetési kötelezettség teljesítéséhez szükséges támogatási, illetve forgalmi adatokat a tárgy hónapot követő második naptári hónap 10. napjáig közli a fizetésre kötelezettel, illetve honlapján közzéteszi azokat.

(7) A gyógyszer forgalomba hozatali engedélyének jogosultja az (1) bekezdésben meghatározott fizetési kötelezettség alapján a tárgyhónapot követő harmadik naptári hónap 20. napjáig az állami adóhatósághoz az állami adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon bevallást nyújt be és egyidejűleg befizetést teljesít az állami adóhatóság által a kincstárnál külön erre a célra megnyitott számlára.

(8) Az Egészségbiztosítási Alap kezeléséért felelős egészségbiztosítási szerv a befizetésre kötelezettek ellenőrzéséhez szükséges adatokról a (6) bekezdésben meghatározott adatszolgáltatással egyidejűleg elektronikus úton adatszolgáltatást teljesít az állami adóhatósághoz.

(9) Az állami adóhatóság az (1) bekezdés alapján beszedett összeget az E. Alap kincstárnál vezetett, külön jogszabályban meghatározott számlájára a befizetést követően haladéktalanul átutalja.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 12 A Novo Nordisk Dániában bejegyzett társaság, amely gyógyszereket gyárt és forgalmaz. E társaság a tevékenysége keretében gyógyszereit Magyarországon értékesíti.
- 13 E tagállamban a gyógyszerek kiskereskedelme – a kórházak kivételével – gyógyszertárakon keresztül történik. A gyógyszertárak a nagykereskedőktől, a nagykereskedők pedig a Novo Nordiskhez hasonló gyógyszerforgalmazóktól szerzik be a gyógyszerkészítményeket.
- 14 A NEAK „ártámogatási” rendszer alkalmazásával támogatásban részesíthet bizonyos gyógyszereket. E rendszer alapján a NEAK a járóbeteg-ellátás keretében társadalombiztosítási támogatással rendelt gyógyszerek vételéhez nyújt támogatást (a továbbiakban: társadalombiztosítási támogatás). A támogatott gyógyszer árának megfizetése a NEAK és a beteg közt oszlik meg. Ez utóbbi a gyógyszertárnak úgynevezett térítési díjat fizet, amely a termék ára és a társadalombiztosítási támogatás közti különbözetnek felel meg. A NEAK e támogatás összegét utólag megtéríti a gyógyszertár részére. A gyógyszertárak által a gyógyszerekért kapott ár, amely a héa alapját képezi, tehát két részből áll, egyrészt a társadalombiztosítási támogatásból, másrészt pedig a beteg által fizetett térítési díjből. A gyógyszertár tehát mind a beteg, mind a NEAK által fizetett összeg után köteles áfát fizetni.
- 15 A Novo Nordisk egyrészt olyan cégcsoporthoz tartozik, amely a saját nevében a Novo Nordisk javára portfóliótámogatási szerződést, valamint támogatásvolumen-szerződést (a továbbiakban: támogatásvolumen-szerződések) kötött a NEAK-kal. A támogatásvolumen-szerződések alapján a Novo Nordisk kötelezettséget vállalt arra, hogy az általa forgalmazott támogatásban részesülő gyógyszerek mennyisége után az e gyógyszerek értékesítéséből származó árbevétele egy részének felhasználásával az e szerződésekben meghatározott összegű befizetéseket teljesít a NEAK részére.
- 16 Másrészt a Gyftv. 36. §-ának (1) bekezdése és 40/A. §-ának (1) bekezdése alapján a Novo Nordiskot gyógyszerforgalmazóként az általa értékesített valamennyi közfinanszírozásban részesülő, gyógyszertárban forgalmazott gyógyszer után a társadalombiztosítási támogatás egy része 20%-ának, illetve 10%-ának megfelelő összegű befizetési kötelezettség terheli (a továbbiakban: jogszabályi kötelezettség).

- 17 Az e kötelezettség címén fizetendő összegeket az adóhatóság számlájára kell befizetni, amely azokat haladéktalanul átutalja a NEAK által kezelt Egészségbiztosítási Alap számlájára.
- 18 Az említett kötelezettség teljesítésével a Novo Nordisk lemond a gyógyszerek értékesítése után a nagykereskedőktől kapott ellenérték bizonyos hányadáról, ily módon a nemzeti szabályozásban előre rögzített, fix százalékos kulccsal csökkenti árbevételét. A jogszabályi kötelezettség megléte vagy hiánya, illetve összesített mértéke az értékesített gyógyszerek mennyiségének és társadalombiztosítási támogatása összegének a függvénye.
- 19 A Novo Nordisk gyógyszerforgalmazóként 2016 januárjára vonatkozóan általános forgalmi adó adónemben az érintett időszak adóalapjának csökkentését tartalmazó önellenőrzést nyújtott be az elsőfokú adóhatósághoz. E csökkentés összege a Novo Nordisk által a támogatásvolumen-szerződések és a jogszabályi kötelezettség alapján teljesített befizetések összegének felelt meg.
- 20 Az elsőfokú adóhatóság elutasította ezt az önellenőrzést, úgy ítélve meg, hogy az nem tette lehetővé az adóalap utólagos csökkentését.
- 21 A Novo Nordisk e határozattal szemben benyújtott fellebbezése alapján eljáró fellebbviteli igazgatóság a 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet (C-717/19, EU:C:2021:818) alapján úgy ítélte meg, hogy a Novo Nordisk levonhatja az adóalapból a támogatásvolumen-szerződések alapján általa befizetett összegeket.
- 22 Ugyanakkor a fellebbviteli igazgatóság megtagadta a Novo Nordisk által a jogszabályi kötelezettség alapján teljesített befizetések (a továbbiakban: vitatott befizetések) ezen adóalapból történő levonását. A fellebbviteli igazgatóság úgy ítélte meg, hogy ezek a jogszabályi kötelezettség alapján teljesített befizetések nem minősülnek a héaalapból levonható árengedménynek. A Gyftv. 36. §-ának (1) bekezdése és 40/A. §-ának (1) bekezdése alapján teljesített befizetéseket ugyanis adónak kell tekinteni, mivel egyrészt azok címzettjei nem a végső fogyasztók, hanem az adóhatóság, másrészt pedig azok alapvetően költségvetési és egészség-szakmai célok elérésének eszközüül szolgálnak.
- 23 A Novo Nordisk keresetet nyújtott be a fellebbviteli igazgatóság határozatával szemben a Fővárosi Törvényszékhez, amely a kérdést előterjesztő bíróság.
- 24 Az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletből (C-317/94, EU:C:1996:400) és a 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítéletből (C-462/16, EU:C:2017:1006) eredő ítélkezési gyakorlatra támaszkodva e bíróság mindenekelőtt úgy véli, hogy a NEAK-ot a Novo Nordisk által teljesített gyógyszer-értékesítés végső fogyasztójának kell tekinteni. Ugyanis az a körülmény, hogy ezen értékesítések közvetlen kedvezményezettje nem a NEAK, amely a támogatást utólag visszatéríti a gyógyszertár részére, hanem maguk a biztosítottak, akik e gyógyszertár részére térítési díjat fizetnek, nem bontja meg az említett értékesítések és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, ily módon az adóhatóság által beszedett összeg nem lehet magasabb, mint amelyet a végső fogyasztó megfizetett.
- 25 Az említett bíróság továbbá megállapítja, hogy a jogszabályi kötelezettséget bevezető törvényjavaslat indokolása a vitatott befizetéseket árkedvezménynek minősíti.

- 26 Végül a jogszabályi kötelezettség a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett árendeménnyel mutat hasonlóságot, mivel az alapügy körülményei között a Novo Nordisk az általa értékesített termékek után nem kapta meg az ellenérték egészét.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor rámutat arra, hogy a Bíróság még nem foglalt állást azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az a körülmény, hogy a vitatott befizetések teljesítésére jogszabályi kötelezettség alapján kerül sor, akadályát képezi-e annak, hogy azok a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett árendeménynek minősüljenek.
- 28 E körülmények között a Fővárosi Törvényszék úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 90. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal összeegyeztethetetlen az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás, amely szerint a jogszabály alapján az állami egészségbiztosító részére a közfinanszírozásban részesülő gyógyszerkészítményekért kapott árbevételéből befizetéseket teljesítő gyógyszeripari vállalkozás nem jogosult az adóalap utólagos csökkentésére arra való tekintettel, hogy a befizetésekre jogszabály alapján kerül sor, a befizetési kötelezettség alapja csökkenthető a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetésekkel és a vállalkozás egészségügyi ágazatot érintő kutatás-fejlesztésre elszámolt ráfordításaival, a teljesítendő pénzüsszeget az állami adóhatóság szedi be, aki azt haladéktalanul továbbutalja az állami egészségbiztosító részére?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 29 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az állami egészségbiztosító részére a közfinanszírozásban részesülő gyógyszerkészítményekért kapott árbevételének egy része után befizetés teljesítésére köteles gyógyszeripari vállalkozás nem jogosult az adóalap e befizetésekkel való utólagos csökkentésére arra tekintettel, hogy azok teljesítésére jogszabály alapján kerül sor, a befizetési kötelezettség alapja csökkenthető a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetésekkel és a vállalkozás egészségügyi ágazatot érintő kutatás-fejlesztésre elszámolt ráfordításaival, a teljesítendő pénzüsszeget pedig az állami adóhatóság szedi be, aki azt haladéktalanul továbbutalja az állami egészségbiztosító részére.
- 30 A héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében, felmondás, elállás, megszüntetés, illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az ügylet teljesítése utáni árendemény esetén a tagállamok kötelesek az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére minden olyan esetben, amikor az ügylet teljesítését követően az adóalany az ellenértéket részben vagy egészben nem kapja meg. E rendelkezés a héairányelv alapvető elvének kifejeződése, amely szerint az adó alapja a ténylegesen kapott ellenérték, amelyből az következik, hogy az adóhatóság a héa címén nem szedhet be magasabb összeget annál, mint amelyet az adóalany beszedett (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Azon szövegkörnyezetet illetően, amelybe e rendelkezés illeszkedik, meg kell jegyezni, hogy a héairányelv 73. cikke előírja, hogy termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a

- szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.
- 32 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héarendszer alapelvét az képezi, hogy a héa célja, hogy kizárólag a végső fogyasztót terhelje, és teljesen semleges legyen azon adóalanyokkal szemben, akik a termelési és a forgalmazási folyamatban az adó végső felszámítási szakaszát megelőzően részt vettek, függetlenül a megvalósított ügyletek számától (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 33 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Novo Nordisk a magyar piacon nagykereskedőkön keresztül értékesít a NEAK által támogatott gyógyszereket olyan gyógyszertárak részére, amelyek azokat a gyógyszer ára és a NEAK által közvetlenül a gyógyszertáraknak fizetett társadalombiztosítási támogatás összege közötti különbséget megfizetése ellenében értékesítik tovább az állami egészségbiztosító által biztosított személyeknek. A jogszabályi kötelezettség alapján a Novo Nordisk az adóhatóságon keresztül az általa értékesített valamennyi közfinanszírozásban részesülő, gyógyszertárban forgalmazott gyógyszer után a társadalombiztosítási támogatás egy része 20%-ának, illetve 10%-ának megfelelő összegű befizetést teljesít a NEAK részére. Ezen összegek az e gyógyszerek értékesítéséből származó jövedelmeket terhelik. Még ha az adóhatóságot kell is a vitatott befizetések formális címzettjének tekinteni, utóbbi köteles a befizetett összegeket haladéktalanul átutalni a NEAK részére.
- 34 Ebben az összefüggésben mind az adóhatóság, mind a magyar kormány úgy véli, hogy a szóban forgó befizetések Novo Nordisk által való teljesítésének részletes szabályai azt igazolják, hogy azok a héairányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében vett adónak minősülnek, és hogy következésképpen e befizetéseket be kell számítani a gyógyszerek értékesítésének adóalapjába.
- 35 A Bíróság e tekintetben már megállapította, hogy ahhoz, hogy az adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések a héa alapjába tartozzanak, még ha azok nem is képeznek hozzáadott értéket, vagy nem minősülnek a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás gazdasági szempontból vett ellenértékének, e termékértékesítéssel vagy szolgáltatásnyújtással közvetlen kapcsolatban kell lenniük, és hogy az a kérdés, hogy a szóban forgó díj adóztatandó tényállása egybeesik-e a héaéval, meghatározó elem az ilyen kapcsolat fennállásának megállapítása tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2010. május 20-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-228/09, EU:C:2010:295, 30. pont; 2015. június 11-i Lisboagás GDL ítélet, C-256/14, EU:C:2015:387, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Először is úgy tűnik, hogy a vitatott befizetések nem képeznek hozzáadott értéket, fenntartva, hogy ezt a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell vizsgálnia.
- 37 Továbbá meg kell állapítani, hogy mivel a támogatott gyógyszerek vételárának a Novo Nordisk által az adóhatóságon keresztül a NEAK részére befizetendő része előzetesen meg van határozva, és az kötelező, az nem tekinthető olyan gazdasági szempontból vett ellenértéknek, amelyet a Novo Nordisk az e gyógyszerek értékesítéséért ténylegesen kapott (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i International Bingo Technology ítélet, C-377/11, EU:C:2012:503, 28. pont).

- 38 Végül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik egyrészt, hogy a gyógyszerek értékesítése az az esemény, amelynek eredményeként a Gyftv 36. §-ának (1) bekezdésében és 40/A. §-ának (1) bekezdésében előírt jogszabályi kötelezettség az adóalanyt terheli, másrészt pedig hogy e kötelezettség összesített mértéke az értékesített gyógyszerek mennyiségének és társadalombiztosítási támogatása összegének a függvénye.
- 39 Ami a nemzeti szabályozás által a gyógyszeripari vállalkozások számára elismert azon lehetőséget illeti, hogy a vitatott befizetések összegéből levonják a tárgyidőszakra vonatkozó támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetések általános forgalmi adóval csökkentett összegét, valamint a kutatás-fejlesztési ráfordításokat, jóllehet e lehetőség gyakorlása adott esetben csökkentheti e befizetések összegét, e lehetőség nem befolyásolja azt a körülményt, hogy az említett befizetések a jelen ítélet 36–38. pontjában szereplő megfontolásokra tekintettel a héairányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében vett adónak minősíthetők.
- 40 Egyrészt mind a jogszabályi kötelezettség, mind pedig a támogatásvolumen-szerződések alapján teljesített befizetéseknek a NEAK a végső kedvezményezettje.
- 41 Másrészt a magyar kormány semmilyen pontosítással nem szolgált az egészségügyi ágazatot érintő kutatás-fejlesztési ráfordítások jogszabályi kötelezettségéből eredő befizetések összegére vonatkozó levonási mechanizmus működésének részletes szabályait illetően, így e lehetőségből semmi nem enged arra következtetni, hogy az releváns lenne annak megállapítása szempontjából, hogy a vitatott befizetések olyan adók, amelyeket a héairányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében be kell számítani a héaalapba.
- 42 E körülmények között a vitatott befizetések adóztatandó tényállása egybeeshet a támogatott és forgalomba hozott gyógyszerek után fizetendő héa adóztatandó tényállásával. E befizetések ennél fogva a héairányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében beszámíthatók a héaalapba.
- 43 Ami azt a kérdést illeti, hogy a támogatott gyógyszerek értékesítése során a gyógyszeripari vállalkozások által a társadalombiztosítási szervek részére befizetett összegek mindazonáltal a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének hatálya alá tartozhatnak-e, emlékeztetni kell egyrészt arra, hogy a Bíróság már kimondta, hogy a gyógyszeripari vállalkozás által valamely magán-egészségbiztosítási vállalkozásnak a nemzeti törvény alapján adott árengedmény a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében az adóalap e gyógyszeripari vállalkozás javára történő csökkentését vonja maga után, amennyiben a gyógyszerkészítményeket nagykereskedőkön keresztül értékesítik a gyógyszertárak részére, amelyek ezen értékesítéseket olyan magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek részére teljesítik, amely visszatéríti e gyógyszerkészítmények vételárát a biztosítottjai részére (2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006, 46. pont).
- 44 E tekintetben nem releváns a magyar kormány azon érvelése, amely szerint az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az egészségbiztosító magánjellege alapvető különbségnek minősült, miközben a jelen ügyben a vitatott befizetések adóbevétel jelleggel bírnak. Amint ugyanis a jelen ítélet 33. pontjából kitűnik, a vitatott befizetések tényleges kedvezményezettje nem az adóhatóság, hanem a NEAK, amely azokat a gyógyszerek vételárának támogatására használja fel, mégpedig az ezen ügyben alkalmazottal megegyező módon.

- 45 Másrészt a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 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 héaalapjából 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 (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 55. pont).
- 46 Márpedig azon részletes szabályok, amelyek szerint a jelen ügyben a vitatott befizetések teljesítésére a jogszabályi kötelezettség alapján sor került, nem kérdőjelezhetik meg, hogy e befizetések a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett árengedménynek minősüljenek.
- 47 Ugyanis, először is, a Bíróság már pontosította, hogy a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének hatálya kiterjed mind a gyógyszeripari vállalkozás és az állami egészségbiztosító között létrejött megállapodásokból, mind pedig az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogszabályi kötelezettségekből eredő árengedményekre (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 48. és 49. pont).
- 48 Ezenkívül az eljárásban részt vevő felek a tárgyaláson megerősítették, hogy a jogszabályi kötelezettség címén teljesített befizetések célja megegyezik a társadalombiztosítási szerv és a gyógyszeripari vállalkozások között létrejött támogatásvolumen-szerződések alapján teljesített befizetések céljával, nevezetesen a járóbeteg-ellátás keretében a társadalombiztosítási támogatással rendelt gyógyszerek vételárához való támogatás nyújtásával.
- 49 Másodszor, 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 (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 50 Ugyanis, mivel a gyógyszertárnak héát 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 héaalany 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 (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 51 A végső fogyasztó meghatározását illetően a magyar kormány által előadott azon érv, amely szerint a jogszabályi kötelezettség címén fizetendő összegeket az adóhatóság szedi be, e tekintetben nem releváns. Amint ugyanis arra a jelen ítélet 44. pontja emlékeztet, ez utóbbi ezen összegeket haladéktalanul továbbutalja a NEAK részére, amely a járóbeteg-ellátás keretében társadalombiztosítási támogatással rendelt gyógyszerek vételárához nyújt támogatást.
- 52 Márpedig ezen azonnali átutalás mechanizmusa amellettszól, hogy a vitatott befizetéseket a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett árengedménynek kell minősíteni.

- 53 A magyar kormány állításával szemben ez az értelmezés nem ellentétes ezen irányelv 401. cikkével, tekintettel e cikk összefüggéseire. Az a körülmény ugyanis, hogy a tagállamok az e cikkben előírt feltételek mellett bizonyos adókat, illetékeket vagy közterheket tarthatnak fenn vagy vezethetnek be, egyáltalán nem képezi akadályát annak, hogy az ilyen adókat, illetékeket vagy közterheket az említett irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében a héaalap meghatározása céljából az ugyanezen irányelv 90. cikkének (1) bekezdése értelmében vett árendeményként figyelembe vegyék.
- 54 Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Novo Nordisk a vitatott befizetésekkel lemond a nagykereskedő által fizetett ellenérték egy részéről.
- 55 Márpedig nem egyeztethető össze az adósemlegesség jelen ítélet 32. pontjában hivatkozott elvével, ha a gyógyszeripari vállalkozás mint adóalap által fizetendő héa kiszámításának adóalapja magasabb, mint a véglegesen kapott összeg. Amennyiben mégis ez a helyzet merül fel, azzal nem tartják tiszteletben ezt az elvet (lásd ebben az értelemben: 2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 56 Ily módon, 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 gyógyszerárak részére, meg kell állapítani, hogy ez utóbbi gyógyszerek ára csökken azt követően, hogy a gazdasági ügylet a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően teljesül (2021. október 6-i Boehringer Ingelheim ítélet, C-717/19, EU:C:2021:818, 47. pont).
- 57 A gyógyszeripari vállalkozás ugyanis nem rendelkezhetett szabadon a termékeinek a nagykereskedők részére történő értékesítése után kapott ár teljes összegével (lásd analógia útján: 2017. december 20-i Boehringer Ingelheim Pharma ítélet, C-462/16, EU:C:2017:1006, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 58 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal összeegyeztethetetlen az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az állami egészségbiztosító részére a közfinanszírozásban részesülő gyógyszerkészítményekért kapott árbevételének egy része után befizetés teljesítésére köteles gyógyszeripari vállalkozás nem jogosult az adóalap e befizetésekkel való utólagos csökkentésére arra tekintettel, hogy azok teljesítésére jogszabály alapján kerül sor, a befizetési kötelezettség alapja csökkenthető a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetésekkel és a vállalkozás egészségügyi ágazatot érintő kutatás-fejlesztésre elszámolt ráfordításaival, a teljesítendő pénzösszeget pedig az állami adóhatóság szedi be, aki azt haladéktalanul továbbutalja az állami egészségbiztosító részére.

A költségekről

- 59 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

azzal összeegyeztethetetlen az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében az állami egészségbiztosító részére a közfinanszírozásban részesülő gyógyszerkészítményekért kapott árbevételének egy része után befizetés teljesítésére köteles gyógyszeripari vállalkozás nem jogosult az adóalap e befizetésekkel való utólagos csökkentésére arra tekintettel, hogy azok teljesítésére jogszabály alapján kerül sor, a befizetési kötelezettség alapja csökkenthető a támogatásvolumen-szerződés alapján teljesített befizetésekkel és a vállalkozás egészségügyi ágazatot érintő kutatás-fejlesztésre elszámolt ráfordításaival, a teljesítendő pénzüsszeget pedig az állami adóhatóság szedi be, aki azt haladéktalanul továbbutalja az állami egészségbiztosító részére.

Arabadjiev

von Danwitz

Xuereb

Kumin

Ziemele

Kihirdetve Luxembourgban, a 2024. szeptember 12-i nyilvános ülésen.

A. Calot Escobar
hivatalvezető

A. Arabadjiev
tanácselnök