A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2017. december 20.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 90. cikk (1) bekezdése – A tagállamok által meghatározott feltételek szerinti árengedmény – Adóalap-csökkentés – Az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletben (C-317/94, EU:C:1996:400) meghatározott elvek – Magán-egészségbiztosítási pénztáraknak nyújtott árengedmények”

A C-462/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. augusztus 17-én érkezett, 2016. június 22-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Bingen-Alzey**

és

a **Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits, A. Borg Barthet (előadó), M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: E. Tanchev,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG képviseletében A. Funke Steuerberater és H. H. von Cölln Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság kormánya képviseletében D. Robertson, meghatalmazotti minőségben, segítője: P. Mantle barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében B.-R. Killmann és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2017. július 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a 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 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 90. cikke (1) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Bingen-Alzey (bingen-alzey-i adóhatóság, Németország, a továbbiakban: adóhatóság) és a Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG gyógyszeripari vállalat között az ez utóbbi által a 2011-es adóév vonatkozásában fizetendő hozzáadottérték-adó (héa) összegének meghatározása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

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 Az említett irányelv 78. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;

[…]”

5 Ugyanezen irányelv 79. cikke előírja:

„Az adóalap nem tartalmazza a következő tényezőket:

a) a korábbi fizetés miatt adott árengedmények;

b) a megrendelőnek [helyesen: a vevőnek vagy a szolgáltatás megrendelőjének] adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

c) azon költségtérítési összegek, amelyeket valamely adóalany a megrendelőjétől az ő nevében vagy javára kifizetett összegek térítéseként kap, és amelyeket a könyvelésében átmenő tételként könyvel.

Az adóalanynak igazolnia kell az első albekezdés c) pontjában foglalt kiadások tényleges összegét, és nem vonhatja le e kiadásokra esetlegesen felszámított HÉA-t.”

6 Ezen irányelv 90. cikke értelmében:

„(1) Elállás, a teljesítés meghiúsulása [helyesen: Megszűnés, felmondás, elállás], teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény 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.”

A német jog

7 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) 2005. február 21-i változata (BGBl. 2005. I, 386. o.) szerinti 10. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az 1. § (1) bekezdése 1. pontjának első mondata szerinti termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, valamint az 1. § (1) bekezdésének 5. pontja szerinti Közösségen belüli termékbeszerzések esetén az adóalapot az ellenszolgáltatás alapján kell megállapítani. Ellenszolgáltatás minden, amit a szolgáltatás címzettje a szolgáltatás megszerzésére fordít, leszámítva ugyanakkor a forgalmi adót. Szintén az ellenszolgáltatás körébe tartozik mindaz, amit a szolgáltatás címzettjétől eltérő személy a szolgáltatásért a vállalkozó részére megfizet. […]”

8 A forgalmi adóról szóló német törvénynek „Az adóalap módosítása” címet viselő 17. §-a (1) bekezdése kimondja:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén az ügyletet teljesítő vállalkozónak korrigálnia kell az ügylet után fizetendő adó összegét. […]”

9 A kötelező egészségbiztosítási pénztárak által nyújtott egészségbiztosítási fedezetet illetően a Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (a szociális törvénykönyv V. könyve) 2010. december 22-i változata (BGBl. 2010. I, 2309. o., a továbbiakban: SGB V) szerinti 2. §-a előírja:

„(1) Az egészségbiztosítási pénztárak a hatékony és eredményes gazdálkodás elvének (12. §) tiszteletben tartása mellett biztosítják az általuk biztosított személyek számára a III. fejezet szerinti ellátásokat, amennyiben e szolgáltatások nem a biztosítottak saját felelősségi körébe tartoznak. A különleges kezelési módok, gyógyszerek és orvosi gyógymódok nincsenek kizárva ezen ellátásokból. A szolgáltatások minőségének és hatékonyságának meg kell felelnie az egészségügyi ismeretek általánosan elfogadott állapotának, és figyelemmel kell lennie az orvostudomány fejlődésére.

(2) A biztosítottak a jelen V. könyvben vagy a IX. könyvben előírt eltérésekre figyelemmel természetbeni juttatások és szolgáltatások formájában részesülnek az ellátásokban. Az ellátások kérelemre valamely „Sokoldalú személyi költségvetésben” való részvétel formájában is biztosíthatók; amelyre a IX. könyv 17. §-a (2)–(4) bekezdésének, a költségvetési rendeletnek és a IX. könyv 159. §-ának az együttesen értelmezett rendelkezéseit kell alkalmazni. Az egészségbiztosítási pénztárak a IV. fejezet rendelkezései alapján megállapodásokat kötnek a szolgáltatókkal a természetbeni juttatások és szolgáltatások nyújtásáról.”

10 Az SGB V 130a. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„Az egészségbiztosítási pénztárak a gyógyszeripari vállalkozó által alkalmazott héa nélküli értékesítési ár 6%-ának megfelelő árengedményt kapnak a gyógyszertáraktól a 2003. január 1-jét követően a költségükre kiadott gyógyszerek tekintetében. A gyógyszeripari vállalkozások kötelesek a gyógyszertárak részére az árengedményt megtéríteni. Amennyiben az (5) bekezdés kiterjed a

nagykereskedőkre, a gyógyszeripari vállalkozások kötelesek a nagykereskedők részére az árengedményt megtéríteni. Az árengedményt az erre irányuló kérelem benyújtásától számított tíz napon belül kell visszatéríteni a gyógyszertárak és a nagykereskedők részére. […]”

11 A Versicherungsvertragsgesetz (a biztosítási szerződésekről szóló törvény) 2007. november 23-i változata (BGBl. 2007. I, 2631. o.) szerinti 192. §-a, amely „A biztosító szerződéses szolgáltatásai” címet viseli, a magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek tekintetében előírja:

„(1) A gyógykezelés költségeire irányuló biztosítás körében a biztosító a megállapított korlátokon belül köteles a betegség vagy valamely baleset folytán szükségessé vált orvosi kezelés, továbbá minden más meghatározott szolgáltatás költségeinek a megtérítésére, ideértve a terhességhez, a szüléshez, valamint a jogszabályban megállapított szűrővizsgálatra irányuló programok keretében végzett megelőző orvosi vizsgálatokhoz kapcsolódó költségeket.

[…]”

12 Az egészségügyi költségek megtérítésére közszolgálati jogi igény alapján jogosult személyeket illetően, a Bundesbeamtengesetz (a szövetségi közszolgálatról szóló német törvény) 2011. november 14-i változata (BGBl. 2011. I, 2219. o.) szerinti 80. §-a, amely az „Ellátások betegség, gyógykezelés és születés esetén” címet viseli, a következőképpen rendelkezik:

„(1) Támogatásban részesülnek

1. azok a tisztviselők, akik munkabérre jogosultak, vagy szülői szabadságukat töltik,

[…]

(2) Főszabály szerint csak a szükséges és gazdaságilag észszerű költségek támogathatók

1. betegség és ápolás esetén,

[…]

(3) A támogatás folyósítása a támogatható költségek legalább 50%-át elérő visszatérítés formájában történik.

[…]”

13 A Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (a gyógyszerekre vonatkozó árengedményekről szóló törvény) 2010. december 22-i változata (BGBl. 2010. I, 2262. o.) szerinti 1. §-a értelmében:

„A gyógyszeripari vállalkozások kötelesek a magán-egészségbiztosítási vállalkozások és a [közszolgálati jog alapján e költségeket magukra vállaló szervezetek] részére az SGB V 130a. §-a (1), (1a), (2), (3), (3a) és (3b) bekezdésében előírtakkal azonos arányban, a visszatérítés mértékének megfelelően árengedményt biztosítani az olyan vényköteles gyógyszerekre vonatkozóan, amelyek költségeit ezek a biztosítottak részére teljes egészében vagy részben megtérítették. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 A Boehringer Ingelheim Pharma gyógyszerkészítményeket gyárt, és azokat adóköteles értékesítések keretében nagykereskedőkön keresztül gyógyszertárak részére értékesíti.

15 A kötelező egészségbiztosítási rendszert illetően a gyógyszerkészítményeket a kötelező egészségbiztosítási pénztárak szövetségével kötött keretszerződés alapján a kötelező egészségbiztosítással rendelkező személyek részére adják ki. A gyógyszerkészítményeket az egészségbiztosítási pénztáraknak értékesítik, és azokat a pénztárak bocsátják az általuk biztosított személyek rendelkezésére. A gyógyszertárak árengedményt adnak az egészségbiztosítási pénztárak részére a gyógyszerkészítmények árából. A Boehringer Ingelheim Pharmának mint gyógyszeripari-vállalkozásnak ezt az árengedményt meg kell térítenie a gyógyszertárak vagy – nagykereskedők bevonása esetén – a nagykereskedők részére. Az adóhatóság az árengedményt a héára vonatkozó jogszabályok szempontjából az ellenérték csökkentésének tekinti.

16 Ami, ezzel szemben, a magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek számára szánt gyógyszerkészítményeket illeti, a gyógyszertárak azokat e személyek részére a velük kötött egyedi szerződések alapján adják át. A magán-egészségbiztosítási vállalkozás nem vásárolja meg a gyógyszerkészítményeket, hanem csupán az általa biztosított személyek által benyújtott kérelem esetén megtéríti a részükről felmerült költségeket. Ebben az esetben a Boehringer Ingelheim Pharmának árengedményt kell biztosítania a gyógyszerkészítmények árából a magán-egészségbiztosítási vállalkozás számára. Az adóhatóság ezt az árengedményt a forgalmi adóra vonatkozó jogszabályok szempontjából nem ismeri el az ellenérték csökkentésének.

17 2012-ben a Boehringer Ingelheim Pharma benyújtotta a 2011-es gazdasági évre vonatkozó éves héabevallását, amelyben szerepeltette többek között az adóköteles ügyleteket és az azokhoz kapcsolódó adóalapokat.

18 E bevallásban a Boehringer Ingelheim Pharma az általa fizetendő visszatérítések levonásával a magán-egészségbiztosítással rendelkező biztosítottak által vásárolt gyógyszerkészítményekre vonatkozó ügyletek tekintetében módosította az adóalapját.

19 Az adóhatóság megállapította, hogy nem merült fel olyan indok, amely igazolta volna a Boehringer Ingelheim Pharma adóalapjának a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére történő visszatérítésekre figyelemmel való módosítását. Ennélfogva a fizetendő héa összegét a nem csökkentett adóalap figyelembevételével állapította meg.

20 A Boehringer Ingelheim Pharma keresetet nyújtott be a Finanzgericht Rheinland-Pfalz-hoz (Rajna-vidék–Pfalz pénzügyi bírósága, Németország) az adóhatóságnak a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére nyújtott visszatérítésekre vonatkozó határozatával szemben.

21 Előadta, hogy a kötelező egészségbiztosítási pénztár vagy a magán-egészségbiztosítási vállalkozások az értékesítési lánc végén találhatók, így mindkét esetben csökkenteni kell az adóalapot. Álláspontja szerint nincs jelentősége annak, hogy visszatérítés vagy árengedmény nyújtására került sor, mivel a héa szempontjából mindkét esetet ugyanolyan módon kell kezelni.

22 A Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék–Pfalz pénzügyi bírósága) helyt adott a Boehringer Ingelheim Pharma keresetének, megállapítva, hogy nincs helye az adóhatóság által elfogadott, a vásárolt gyógyszerkészítmények után a kötelező egészségbiztosítási pénztárak részére nyújtott árengedmények és a magán-egészségbiztosítási rendszer keretében az említett termékek megvásárlása után teljesített visszatérítések közötti különbségtételnek.

23 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rajna-vidék–Pfalz pénzügyi bírósága) ítéletével szemben a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) előtt.

24 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy amennyiben valamely termék gyártója, amely nem áll szerződéses kapcsolatban a végső fogyasztóval, de a hozzá vezető ügyleti lánc első láncszeme, és számára árengedményt ad, a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a héa alapját csökkenteni kell az említett engedménnyel (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont; 2014. január 16-i Ibero Tours ítélet, C-300/12, EU:C:2014:8, 29. pont).

25 Megjegyzi, hogy a Bíróság ugyanakkor elutasította a csökkentést, amikor valamely utazási iroda közvetítői minőségében eljárva a saját kezdeményezésére és költségére az utazásszervező által nyújtott főszolgáltatás tekintetében árengedményt ad a végső fogyasztónak (2014. január 16-i Ibero Tours ítélet, C-300/12, EU:C:2014:8, 33. pont). A Bíróság ezen ítéletben arra az indokra hivatkozik, hogy az utazási iroda nem része az utazásszervezőtől a végső fogyasztóig tartó szolgáltatási láncnak.

26 Az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatát úgy kell értelmezni, hogy az olyan árengedmények, amelyeket valamely gazdasági szereplő a vele szerződéses kapcsolatban nem álló harmadik személy részére ad, csak akkor csökkentik a vállalkozó által nyújtott szolgáltatásra vonatkozó héa alapját, ha a gazdasági szereplőt az árengedményre jogosult harmadik személlyel ügyleti lánc kapcsolja össze. A jelen ügyben a magán-egészségbiztosítási vállalkozások javára nyújtott árengedmények tehát nem csökkentik a Boehringer Ingelheim Pharma által nyújtott szolgáltatásra vonatkozó héa alapját, mivel az árengedményre jogosult magán-egészségbiztosítási vállalkozások nem részei az említett vállalattól a végső fogyasztóig tartó szolgáltatási láncnak.

27 Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy összeegyeztethetetlen az Európai Unió Alapjogi Chartájának 20. cikke szerinti egyenlő bánásmód elvével, hogy a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére adott árengedmények a kötelező egészségbiztosítás területén adott árengedményekkel ellentétben nem csökkentik az adóalapot, jóllehet a két árengedmény azonos terhet jelent a gyógyszeripari vállalkozás számára. Összehasonlítható helyzetekről van szó, a kérdést előterjesztő bíróság tehát arra keresi a választ, hogy milyen indok alapján igazolható objektíven ezen eltérő bánásmód.

28 Ezen túlmenően emlékeztet arra, hogy míg az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyása csak versenyhelyzetben lévő gazdasági szereplők között fordulhat elő, az egyenlő bánásmód általános elvét az adózás területén olyan egyéb típusú hátrányos megkülönböztetések is sérthetik, amelyek olyan gazdasági szereplőket érintenek, akik nincsenek szükségképpen versenyhelyzetben, más szempontokból mégis hasonló helyzetben vannak (2008. április 10-i Marks & Spencer ítélet, C-309/06, EU:C:2008:211, 49. pont; 2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 17. pont). Ebből következően az egyenlő bánásmód elve az adójog területén nem azonos az adósemlegesség elvével (2013. április 25-i Bizottság kontra Svédország ítélet, C-480/10, EU:C:2013:263, 18. pont).

29 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az Európai Unió Bíróságának [az] 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 [gyógyszerkészítményeket] értékesítő gyógyszeripari vállalkoz[ás] az adóalapnak a héairányelv 90. cikke szerinti csökkentésére, ha

– ezeket a [gyógyszerkészítményeket] nagykereskedőkön keresztül gyógyszertárak részére értékesíti,

– a gyógyszertárak adóköteles értékesítést végeznek magán-egészségbiztosítással rendelkező személyek részére,

– a gyógyászati költségeket térítő biztosító (magán-egészségbiztosítási vállalkozás) megtéríti az általa biztosított személyek részére a [gyógyszerkészítmények] beszerzési költségeit, és

– a [gyógyszeripari]-vállalkoz[ás] egy törvényi rendelkezés alapján köteles »árengedményt« [adni] a magán-egészségbiztosítási vállalkozás részére?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

30 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Bíróság által az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletben (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont) a héaalap megállapítása tekintetében meghatározott elvek alapján és az egyenlő bánásmód uniós jogi elvére figyelemmel a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás által valamely magán-egészségbiztosítási vállalkozás részére nemzeti jogszabály alapján nyújtott árkedvezmény e cikk 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.

31 E kérdés megválaszolásához először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 73. cikke értelmében 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 Ezt követően szintén emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése, amely szerint megszűnés, felmondás, elállás, teljes vagy részleges nemfizetés, illetve az ügylet teljesítése utáni árengedmény esetén az adóalap csökkentésére, ebből következően pedig az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére kötelezi a tagállamokat 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 (2014. május 15-i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet, C-337/13, EU:C:2014:328, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Végül a Bíróság megállapította, hogy a semlegesség a héarendszer alapjául szolgáló egyik alapelv, amennyiben a hasonló termékeknek a termelési és forgalmazási lánc hosszától függetlenül minden országban azonos adóteher alá kell esniük (1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 20. pont).

34 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy a gyógyszeripari vállalkozás a nemzeti szabályozás értelmében köteles a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére a kötelező egészségbiztosítási vállalkozások tekintetében előírtakkal azonos arányban, a visszatérítés mértékének megfelelően árengedményt biztosítani az olyan vényköteles gyógyszerekre vonatkozóan, amelyek költségeit ezek a biztosítottak részére teljes egészében vagy részben megtérítették. Az adóhatóság ezt az árengedményt nem ismeri el az adóalap csökkentéseként.

35 Ily módon az említett szabályozás folytán a Boehringer Ingelheim Pharma olyan összeg felett rendelkezhetett, amely e termékek gyógyszertárak részére kínált értékesítési árának az említett árkedvezménnyel csökkentett összegének felel meg. Nem összeegyeztethető tehát a héairányelvvel, hogy a gyógyszeripari vállalkozás mint adóalany által fizetendő héa kiszámításának adóalapja magasabb, mint a véglegesen kapott összeg. Ha mégis ez a helyzet merül fel, azzal nem tartják tiszteletben a héasemlegesség elvét azon adóalanyokkal szemben, amelyek közé a gyógyszeripari vállalkozások is tartoznak (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 28. pont).

36 Következésképpen a Boehringer Ingelheim Pharmára mint adóalanyra alkalmazandó adóalap azon árnak megfelelő összeg, amelyért a gyógyszerkészítményeket a gyógyszertárak részére értékesítette, amelyet csökkenteni kell a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére nyújtott árkedvezménnyel, amennyiben ez utóbbiak megtérítették a biztosítottjaik részére az említett gyógyszerek vásárlása során részükről felmerült költségeket.

37 A Bíróság az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400) 31. pontjában kétségkívül megállapította, hogy 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 11. cikke C. részének (1) bekezdése, amely a héairányelv 90. cikkének felel meg, a két szerződő fél között közvetlenül keletkező olyan szerződéses viszonyok szokásos eseteire vonatkozik, amelyekben utóbb változás történik.

38 Ugyanakkor e tekintetben először is meg kell állapítani, hogy ezen ítélet ugyanezen 31. pontjában a Bíróság pontosította, hogy e rendelkezés a semlegesség elvének kifejeződése, következésképpen annak alkalmazása nem sértheti az említett elv megvalósulását (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 31. pont).

39 Másodszor, a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdése az említett rendelkezés alkalmazhatóságához nem feltételezi a szerződéses viszonyok ilyen utólagos módosítását. Ugyanis e rendelkezés főszabály szerint arra kötelezi a tagállamokat, hogy minden egyes alkalommal csökkentsék az adóalapot, amikor valamely ügylet lezárását követően az adóalany nem kapja meg az ellenérték egy részét vagy egészét. Ezenkívül semmi nem utal arra, hogy a Bíróság az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletben (C-317/94, EU:C:1996:400) korlátozni kívánta volna a hatodik irányelv11. cikke C. része (1) bekezdésének hatályát, amely rendelkezés a héairányelv 90. cikkének felel meg. Épp ellenkezőleg, az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tényállásából az következik, hogy a szerződéses viszonyokban semmilyen módosításra nem került sor. Ugyanakkor a Bíróság kimondta, hogy a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2001. május 29-i Freemans ítélet, C-86/99, EU:C:2001:291, 33. pont).

40 Másrészt az a körülmény, hogy az alapügyben a szóban forgó gyógyszerek értékesítésének közvetlen kedvezményezettje nem a magán-egészségbiztosító vállalkozás, amely a visszatérítést folyósítja a biztosítottak részére, hanem maguk a biztosítottak, nem bontja meg a teljesített termékértékesítés és az átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot (lásd analógia útján: 2014. március 27-i Le Rayon d'Or ítélet, C-151/13, EU:C:2014:185, 35. pont).

41 Ugyanis, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 44. és 45. pontjában megállapította, a gyógyszerkészítmények beszerzésének időpontjában teljesített kifizetések a héairányelv 73. cikke szerinti harmadik személy által nyújtott ellenértéknek tekinthetők, amennyiben e harmadik személyek, vagyis a biztosítottak, a magán-egészségbiztosítási alapoktól visszatérítést igényeltek, és amennyiben ez utóbbiak a nemzeti szabályozásnak megfelelően árengedményben részesültek, amelyet a részükre a gyógyszeripari vállalkozás köteles volt nyújtani. Így az alapügyben szóban forgó körülményekre tekintettel a magán-egészségbiztosítási vállalkozásokat a héaalany gyógyszeripari vállalkozások által teljesített termékértékesítés végső fogyasztójának kell tekinteni, ily módon az adóhatóság által beszedett összeg nem lehet magasabb, mint amelyet a végső fogyasztó megfizetett (lásd ebben az értelemben: 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet, C-317/94, EU:C:1996:400, 24. pont).

42 Következésképpen meg kell állapítani, hogy mivel az adóalany által a magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére nyújtott árkedvezmény miatt az adóalany nem kapja meg az ellenérték egy részét, az alapügyben ténylegesen árcsökkentésre kerül sor abban az időpontban, amikor a gazdasági ügylet a héairányelv 90. cikke (1) bekezdésének megfelelően végbemegy.

43 Ráadásul, az alapügyben szóban forgó árkedvezményt illetően meg kell állapítani, hogy azt jogszabály írja elő, és hogy azt a gyógyszeripari vállalkozásoknak kötelezően kell nyújtaniuk azon magán-egészségbiztosítási vállalkozások részére, amelyek megtérítették a biztosítottjaik részére a gyógyszerkészítmények vásárlása során részükről felmerült költségeket. Így, amint azt a jelen ítélet 35. pontjában a Bíróság megállapította, e körülmények között a gyógyszeripari vállalkozás nem rendelkezhetett szabadon a termékeinek a gyógyszertárak vagy nagykereskedők részére történő értékesítése után kapott ár teljes összegével (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i International Bingo Technology ítélet, C-377/11, EU:C:2012:503, 31. pont).

44 A Bíróság e tekintetben a 2012. július 19-i International Bingo Technology ítélet (C-377/11, EU:C:2012:503) 28. pontjában a bingójáték során kiosztott nyereményekre vonatkozó jogszabályon alapuló kötelezettség kapcsán kimondta, hogy mivel a szelvények vételárának a nyereményként a játékosok számára kiosztott része előzetesen meg van határozva, és kötelező, az nem tekinthető a játék szervezője által a szolgáltatásáért kapott ellenértéknek.

45 Ily módon, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 42. pontjában megjegyezte, jóllehet a Bíróság az említett ítéletben kifejtette a héairányelv 73. cikkének értelmezésére vonatkozó elemzését, az ezen rendelkezés szerinti „ellenérték” fogalmára vonatkozóan ugyanezen ítéletben bemutatott értelmezése az említett irányelv 90. cikkében használt „árengedmény esetén” fogalom tekintetében is alkalmazható, mivel mind ez utóbbi rendelkezés, mint pedig ezen irányelv 73. cikke az adóalap összetevőire vonatkozik.

46 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Bíróság által az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletben (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont) a héaalap megállapítása tekintetében meghatározott elvek alapján és az egyenlő bánásmód uniós jogi elvére figyelemmel a héairányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás által valamely magán-egészségbiztosítási vállalkozás részére nemzeti jogszabály alapján nyújtott árkedvezmény az említett cikk értelmében az adóalapnak a 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.

A költségekről

47 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A Bíróság által az 1996. október 24-i Elida Gibbs ítéletben (C-317/94, EU:C:1996:400, 28. és 31. pont) a hozzádottértékadó-alap megállapítása tekintetében meghatározott elvek alapján és az egyenlő bánásmód uniós jogi elvére figyelemmel a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely gyógyszeripari vállalkozás által valamely magán-egészségbiztosítási vállalkozás részére nemzeti jogszabály alapján nyújtott árkedvezmény az említett cikk értelmében az adóalapnak a 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.

Aláírások