

C-223/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. május 28.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Korkein hallinto-oikeus (Finnország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. május 20.

Fellebbező:

B Oy

A KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (LEGFELSŐBB KÖZIGAZGATÁSI BÍRÓSÁG) KÖZBENSŐ VÉGZÉSE A 2020. május 20.
végzés kelte: [omissis]

Tárgy

Az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke alapján az Európai Unió Bírósága elé terjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem

Fellebbező

B Oy

Megtámadott határozat

A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) 2018. november 5-i 18/0921/1. sz. határozata

Kérdéskör

1. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Finnország) előtt folyamatban levő, alkoholtartalmú italokat terhelő jövedéki adó kivetésére vonatkozó ügyben arról kell döntenie, hogy a Tulli (vámhatóság) kivethetett-e jövedéki adót a B Oy-ra azzal az indokolással, hogy ez a társaság nem jogosult a kisüzemi sörfőzdék számára előírányzott, az alkoholtartalmú italokra vonatkozó kedvezményes adómértékre, mivel a közte és egy másik kisüzemi sörfőzde, az A Oy között fennálló jogi és gazdasági kapcsolat alapján a Laki alkoholi-ja alkoholijumaverosta (az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény) 9. §-ának (1) bekezdése értelmében nem minősül független kisüzemi sörfőzdének.
2. Felmerül azonban a kérdés, hogy a társaság az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv (a továbbiakban: az adózás szerkezetéről szóló irányelv) 4. cikke (2) bekezdésének második mondata alapján egy másik kisüzemi sörfőzdével együttesen jogosult-e a kedvezményes adómértékre annak ellenére, hogy az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló nemzeti törvény nem **[eredeti 2. o.]** tartalmaz a kisüzemi sörfőzdék együttes adóztatására vonatkozó, ilyen jellegű rendelkezéseket. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének a fent említett és az alábbiakban részletesebben bemutatott összefüggésben történő értelmezésére vonatkozik.
3. Az eljáró bíróság kéri, hogy az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az A Oy-t érintő előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel együtt bírálják el.

A jogvita tárgya és a releváns tények

4. A B Oy a finn jog alapján létrehozott részvénytársaság. A társaság tevékenységi köre a sahti (hagyományos sör) és sör előállítását, étterem üzemeltetését és italszolgáltatást, az alkoholtartalmú italok és üdítőitalok, valamint ezekhez kapcsolódó gépek gyártását, továbbá nagy- és kiskereskedelmét foglalja magában. A társaságot 1985-ben jegyezték be, és sahtit, sört, almabort és lepárlással előállított termékeket állít elő. Gyártási helyszínei E városban találhatók.
5. A vámhatóság 2015-ban adóellenőrzést hajtott végre a B Oy-nál, amely a 2013. január 1. és 2014. december 31. közötti időszak tekintetében a társaság jövedékiadó-köteles termékeire vonatkozott. A vámhatóság által 2016. január 18-án készített ellenőrzési jelentés szerint a B Oy saját helyiségeiben, valamint más sörfőzdéktől bérelt helyiségekben 2013-ban összesen körülbelül 41 247 liter, 2014-ben összesen körülbelül 32 350 liter sört és sahtit állított elő. A társaság az

alkoholtartalmú italokra vonatkozó adóbevallásában az adóköteles sörértékesítést az 1294 termékcsoporthoz vallotta be, amelyben az alkoholtartalmú italokat 50%-kal csökkentett mértékű adó terheli.

6. Az ellenőrzés során a vámhatóság megvizsgálta a B Oy más sörfőzdékhez fűződő kapcsolatait. Az ellenőrzési jelentés szerint a B Oy családi vállalkozás, amelyben D – állítása szerint – 2013-ban és 2014-ben 40%-os részesedéssel rendelkezett. Az A Oy-ban a B Oy körülbelül 10%-os, D pedig – állítása szerint – 10%-os részesedéssel rendelkezett. Az érintett időszakban D mindkét társaságban vezető beosztást töltött be. Ezenkívül a B Oy és az A Oy között a gyártással kapcsolatos, valamint üzemi együttműködés állt fenn. A B Oy az A Oy-tól bérelt telephelyeken mind 2013-ban, mind 2014-ben összesen körülbelül 2700 liter sört állított elő.
7. A vámhatóság utólagos adómegállapításról szóló, 2016. december 9-i határozataival felszólította a B Oy-t a 2013 és 2014 közötti időszak vonatkozásában az alkoholtartalmú italokat terhelő adó, késedelmi pótlék és adóbírság megfizetésére. A határozatok indokolása szerint a vámhatóság által lefolytatott ellenőrzés során feltárt körülmények alapján a társaság nem tekinthető az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-a értelmében vett, jogi és gazdasági szempontból független sörfőzdeként. Az ügy elbírálása során különösen D-nek a B Oy-ban és az A Oy-ban egyaránt fennálló részvényesi pozícióját, valamint vezető beosztását **[eredeti 3. o.]** vették figyelembe. A B Oy és az A Oy együttes adóztatását illetően a határozatban megállapították, hogy a finn jogalkotó az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-ában tudatosan eltekintett attól, hogy két vagy több kisüzemi sörfőzdét egyetlen sörfőzdeként kezeljen.
8. A B Oy kifogást terjesztett elő az utólagos adómegállapításról szóló határozatokkal szemben. A társaság kifogását a Verohallinto (adóhatóság) bírálta el, amely 2017. január 1-jétől hatáskörrel rendelkezik a jövedéki adók kivetésére.
9. Az *adóhatóság* 2017. június 7-én elutasította a B Oy kifogását.
10. A B Oy a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) előtt megtámadta az adóhatóság határozatát. Ezen eljárás keretében a Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) állásfoglalást kért a pénzügyminisztériumtól az adózás szerkezetéről szóló irányelv értelmében vett együttes adóztatásra vonatkozóan.
11. A *pénzügyminisztérium* által 2016. június 12-én kiadott állásfoglalás szerint az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának rendelkezése a tagállamokra nézve nem kötelező jellegű, hanem a kisüzemi sörfőzdék számára adókedvezményt biztosító tagállamok dönthetnek arról, hogy a szóban forgó rendelkezést nemzeti jogszabályaikba beiktatják-e. A rendelkezést, amely bizonyos feltételek mellett lehetővé teszi, hogy két vagy több független kisüzemi sörfőzdét adózási szempontból egyetlen sörfőzdeként kezeljenek, Finnországban kezdettől fogva nem vették fel az alkoholt és az alkoholtartalmú

italokat terhelő adóról szóló nemzeti törvénybe, és a törvénybe később sem iktatták be. Ez a jogalkotó tudatos döntése volt, mivel az adókedvezményt kifejezetten az önállóan működő kisüzemi sörfőzdek számára kívánták biztosítani.

12. A *Helsingin hallinto-oikeus* (helsinki közigazgatási bíróság) 2018. november 5-i határozatával elutasította a B Oy keresetét azzal az indokolással, hogy a társaság nem volt jogosult az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-a szerinti adókedvezményre. Az együttes adóztatást illetően a *Helsingin hallinto-oikeus* (helsinki közigazgatási bíróság) megállapította, hogy a finn állam az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondatát nem iktatta be az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvénybe, és erre nem is volt köteles.
13. A B Oy a *Helsingin hallinto-oikeus* (helsinki közigazgatási bíróság) határozatával szemben fellebbezést nyújtott be a *Korkein hallinto-oikeus*hoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság), és kérte többek között az előbbi bíróság határozatának hatályon kívül helyezését. A társaság azt az álláspontot képviseli, hogy esetében az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-a értelmében vett, jogi és gazdasági szempontból független kisüzemi sörfőzdekről van szó, valamint, hogy két kisüzemi sörfőzdet az adózás szerkezetéről szóló irányelvben megjelölt módon egyetlen sörfőzdeként lehet kezelni. **[eredeti 4. o.]**

A felek alapvető érveinek összefoglalása

14. A B Oy a *Korkein hallinto-oikeus*hoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság) benyújtott fellebbezésében – amennyiben az a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezi – előadta, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkének (2) bekezdése a független kisüzemi sörfőzde fogalommeghatározását tartalmazza. A szóban forgó (2) bekezdés második mondatában egy alapfogalomnak az irányelv alkalmazásától elválaszthatatlan meghatározásáról van szó, és egy alapfogalom egy részét a tagállam nem zárhatja ki az átültetés köréből. Az adózás szerkezetéről szóló irányelv és az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló nemzeti törvény célja nem támasztja alá azt az álláspontot, amely szerint a jogalkotó az együttes adóztatásra vonatkozóan az irányelvben szereplő rendelkezést tudatosan nem vette át a nemzeti jogszabályokba. A törvény előkészítő anyagaiban sem utal semmi a jogalkotó erre vonatkozó döntésére.
15. A kisüzemi sörfőzdek számára biztosított adókedvezmény célja a nagy sörfőzdek nagyobb gyártási kapacitásán alapuló versenyelőnyének kiegyenlítése és ezáltal a kisüzemi sörfőzdek működési feltételeinek megkönnyítése. Célja továbbá annak megakadályozása, hogy a nagy sörfőzdek azáltal részesüljenek az adókedvezményben, hogy tevékenységüket formai alapon kisüzemi sörfőzdek között osztják fel. Ez a Bíróság C-83/08. sz. *Glückauf Brauerei GmbH* ügyben hozott ítéletéből következik.

16. A B Oy ezenkívül előadta, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkének (3) bekezdése megköveteli, hogy a kedvezményes jövedékiadó-mértéket egyformán alkalmazzák a más tagállamokban elhelyezkedő független kisüzemi sörfőzdek által szállított sörre is. Azon álláspont jóváhagyásával, amely szerint a nemzeti jogi rendelkezések nem terjednek ki az irányelvnek a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatására vonatkozó rendelkezésére, a finn állam adott esetben a más tagállamokban előállított kisüzemi sörökkel szembeni eltérő adójogi bánásmódot alkalmaz.
17. Mivel a B Oy és az A Oy teljes éves termelése nem haladja meg az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény szerinti felső határt, és a társaságok jogi és gazdasági szempontból más kisüzemi sörfőzdektől függetlenek, a B Oy azt az álláspontot képviseli, hogy a társaságok az összesített éves termelés alapján jogosultak lennének az adókedvezményre.
18. A *Veronsaajien oikeudenvalvontyksikkö* (az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal) a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt – amennyiben ez a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képezi – előadta, hogy az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-a megegyezik az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkével. Jelentőséggel bír azonban az a kérdés, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondatában szereplő „akkor azok a sörfőzdek egy külön, független, kisüzemi sörfőzdeként kezelhetők” megfogalmazás egy tagállamnak lehetőséget biztosít-e arra, hogy az egynél több, együttműködő kisüzemi sörfőzdet „egy külön, [eredeti 5. o.] független, kisüzemi sörfőzdeként” kezelje, vagy erre vonatkozó kötelezettséget ír elő. Az irányelv szóban forgó rendelkezése a szövegét tekintve fakultatív, vagyis mérlegelési lehetőséget biztosít, és nem kötelező jellegű. Az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló nemzeti törvényben nem szerepel ennek megfelelő rendelkezés. Nyilvánvaló, hogy amennyiben az irányelv rendelkezése közvetlen hatállyal bírna, be kellene iktatni a nemzeti törvénybe.

A nemzeti jogi rendelkezések

19. Az Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló 1471/1994. sz. törvény) (legutóbb az 571/1997. sz. törvénnyel módosított) 9. §-ának (legutóbb az 1298/2003. és az 1128/2010. sz. törvénnyel módosított) (1) bekezdése szerint, amennyiben az adóalany meggyőzően igazolni tudja, hogy a sört az ugyanazon ágazathoz tartozó más vállalkozásoktól jogi és gazdasági szempontból független, egy naptári évben legfeljebb 10 000 000 liter sört előállító vállalkozás állította elő, a sör után fizetendő jövedéki adó a következő mértékben csökken:
 - 1) 50 százalékkal, amennyiben a vállalkozás által a naptári évben előállított sörmennyiség a 200 000 litert nem haladja meg;

- 2) 30 százalékkal, amennyiben a vállalkozás által a naptári évben előállított sörmennyiség a 200 000 litert meghaladja, a 3 000 000 litert azonban nem haladja meg;
 - 3) 20 százalékkal, amennyiben a vállalkozás által a naptári évben előállított sörmennyiség a 3 000 000 litert meghaladja, az 5 500 000 litert azonban nem haladja meg;
 - 4) 10 százalékkal, amennyiben a vállalkozás által a naptári évben előállított sörmennyiség az 5 500 000 litert meghaladja, a 10 000 000 litert azonban nem haladja meg.
20. Az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló (1471/1994. sz.) törvény (legutóbb az 571/1997. sz. törvénnyel módosított) 9. §-ának (legutóbb az 1298/2003. sz. törvénnyel módosított) (3) bekezdése szerint, amennyiben két vagy több, (1) bekezdés szerinti vállalkozás a gyártással kapcsolatos vagy üzemi együttműködést folytat, nem kell úgy tekinteni, hogy ez azt jelenti, hogy köztük jogi vagy gazdasági szempontból függőségi viszony áll fenn. A gyártással kapcsolatos vagy üzemi együttműködésnek minősül a nyersanyagok vagy a sör gyártásához szükséges anyagok beszerzése, valamint a sör csomagolása, a marketing és a forgalmazás. E bekezdés alkalmazásának feltétele azonban, hogy a vállalkozások összesített sörtermelése egy naptári évben legfeljebb 10 000 000 litert tesz ki.
21. Az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló (1471/1994. sz.) törvény (legutóbb a 383/2015. sz., 2015. január 1-jétől alkalmazott törvénnyel módosított) 9. §-ának (1) bekezdése szerint, amennyiben az adóalany meggyőzően igazolni tudja, hogy a sört olyan sörfőzde állította elő, amely más sörfőzdektől jogi és gazdasági szempontból független, más sörfőzdektől fizikailag elkülönült, nem licencia alapján működik és egy naptári évben legfeljebb 15 000 000 liter sört állít elő, a sör után fizetendő jövedéki adó a következő mértékben csökken:
- 1) 50 százalékkal, amennyiben a sörfőzde által a naptári évben előállított sörmennyiség az 500 000 litert nem haladja meg; **[eredeti 6. o.]**
 - 2) 30 százalékkal, amennyiben a sörfőzde által a naptári évben előállított sörmennyiség az 500 000 litert meghaladja, a 3 000 000 litert azonban nem haladja meg;
 - 3) 20 százalékkal, amennyiben a sörfőzde által a naptári évben előállított sörmennyiség a 3 000 000 litert meghaladja, az 5 500 000 litert azonban nem haladja meg;
 - 4) 10 százalékkal, amennyiben a sörfőzde által a naptári évben előállított sörmennyiség az 5 500 000 litert meghaladja, a 10 000 000 litert azonban nem haladja meg.

22. Az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló (1471/1994. sz.) törvény (legutóbb a 383/2015. sz. törvénnyel módosított) 9. §-ának (3) bekezdése szerint, amennyiben két vagy több, (1) bekezdés szerinti sörfőzde a gyártással kapcsolatos vagy üzemi együttműködést folytat, nem kell úgy tekinteni, hogy ez azt jelenti, hogy köztük jogi vagy gazdasági szempontból függőségi viszony áll fenn. A gyártással kapcsolatos vagy üzemi együttműködésnek minősül a nyersanyagok vagy a sör gyártásához szükséges anyagok beszerzése, valamint a sör csomagolása, a marketing és a forgalmazás. E bekezdés alkalmazásának feltétele azonban, hogy a sörfőzdek összesített sörtermelése egy naptári évben legfeljebb 15 000 000 litert tesz ki.

A vonatkozó uniós jogi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat

Az adózás szerkezetéről szóló irányelv

23. Az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/83/EGK tanácsi irányelv közös szabályokat határoz meg az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának szerkezetére vonatkozóan. Az irányelv az ismérvek alapján meghatározza és osztályozza a különböző típusú alkoholokat és alkoholtartalmú italokat, továbbá a bizonyos ágazatokban biztosított adókedvezményekre, adómentességekre és kivételekre vonatkozó jogi keretet határoz meg.
24. Az irányelv harmadik preambulumbekkezdése értelmében a belső piac megfelelő működése érdekében fontos, hogy az összes érintett termékre vonatkozóan egységes definíciókat határozzanak meg.
25. Az irányelv hetedik preambulumbekkezdése szerint a független kisüzemi sörfőzdekben előállított sör és a kisüzemi szeszfőzdekben előállított etilalkohol esetében olyan egységes megoldások szükségesek, amelyek lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy ezekre a termékekre kedvezményes adómértékeket alkalmazhassanak.
26. Az irányelv tizenhetedik preambulumbekkezdése szerint azokban az esetekben, amikor a tagállamok számára engedélyezték a kedvezményes adómértékek alkalmazását, az ilyen kedvezményes adómértékek nem okozhatják a belső piaci verseny torzulását. **[eredeti 7. o.]**
27. Az irányelv 4. cikke a következőket mondja ki:
- „(1) A tagállamok a független kisüzemi sörfőzdek által főzött sörre az érintett sörfőzdek éves termelése alapján megállapított kedvezményes adómértékeket alkalmazhatnak, a következő korlátokon belül:

a kedvezményes adómértékeket nem lehet az évi 200 000 hektoliter sörnél többet előállító vállalkozások esetében alkalmazni,

– a kedvezményes adómértékeket, amelyek alacsonyabbak lehetnek a minimum adómértéknél, nem lehet a normál nemzeti jövedékiadó-mértéknél 50%-kal alacsonyabban meghatározni.

(2) A kedvezményes adómértékek tekintetében »független kisüzemi sörfőzde«: az a sörfőzde, amely jogi és gazdasági szempontból független minden más sörfőzdetől, amely minden más sörfőzde telephelyétől fizikailag elkülönült telephelyet használ és amely nem licencia alapján működik. Amennyiben azonban két vagy több kisüzemi sörfőzde együttműködik, és az összesített éves termelésük nem haladja meg a 200 000 hektolitert, akkor azok a sörfőzdek egy külön, független, kisüzemi sörfőzdeként kezelhetők.

- (3) A tagállamok biztosítják, hogy bármely általuk esetlegesen bevezetett kedvezményes adómértéket egyformán alkalmazzanak a más tagállamokban elhelyezkedő független kisüzemi sörfőzdekből a területükre beszállított sörre is. Különösen azt biztosítják, hogy egy más tagállamból származó szállítmányra soha ne vessenek ki magasabb adót, mint annak pontos hazai megfelelőjére.”

A Bíróság ítélezési gyakorlata

28. A Bíróság a C-83/08. sz. Glückauf Brauerei GmbH ügyben hozott ítéletében értelmezte az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő „független kisüzemi sörfőzde” fogalmát. Noha ez az ügy lényegében a sörfőzde e rendelkezésben rögzített jogi és gazdasági függetlensége követelményének értelmezésére vonatkozott, a Bíróság az ítéletben általánosabban az adózás szerkezetéről szóló irányelv céljáról és 4. cikke (2) bekezdésének értelmezéséről is állást foglalt.
29. A fent említett ítélet 21. pontjában a Bíróság az irányelv harmadik preambulumbekkezdésére és címére hivatkozással rámutat arra, hogy az irányelv célja – az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának szerkezetét érintő harmonizációs politika keretében – a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében az összes érintett termékre vonatkozó közös fogalommeghatározások megállapítása. A Bíróság szerint **[eredeti 8. o.]** az egységes alkalmazás érdekében ezen irányelv fogalmait önállóan kell értelmezni, és az értelmezésnek a szóban forgó rendelkezések szövegén, valamint az említett irányelv által követett célon kell alapulnia.
30. A fent említett ítélet 25. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az irányelv hetedik és tizenhetedik preambulumbekkezdésének megfelelően az irányelv célja a független kisüzemi sörfőzdekben előállított sör vonatkozásában olyan egységes megoldások elfogadása, amelyek lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy e termékre kedvezményes adómértékeket alkalmazzanak, elkerülve ugyanakkor, hogy e kedvezményes adómértékek a belső piaci verseny torzulását okozzák.
31. A fent említett ítélet 26. pontja szerint ebből az következik, hogy ez az irányelv azt kívánja elkerülni, hogy az említett jövedékiadó-kedvezmény előnyét olyan

sörfőzdeknek adják meg, amelyek mérete és gyártási kapacitása a belső piaci verseny torzulásának forrása lehet.

32. A fent említett ítélet 29. pontjában a Bíróság megállapítja, hogy a gazdasági függetlenség ismervének célja annak biztosítása, hogy az említett kedvezményes jövedékiadó-mérték valóban azon sörfőzdeknek jelentsen előnyt, amelyeknek a mérete számukra hátrányt jelent, és ne azoknak, amelyek valamely csoporthoz tartoznak.
33. A Bíróság az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban a C-285/14. sz. Brasserie Bouquet ügyben hozott ítéletben is állást foglalt. Ebben az ügyben az említett rendelkezés értelmében vett „licencia alapján történő működés” fogalmának értelmezéséről volt szó.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem szükségessége

Az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmezése

34. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata nem ad egyértelmű választ arra, hogy annak a tagállamnak, amely az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke értelmében vett független kisüzemi sörfőzdek által előállított sörre a kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmazza, a 4. cikk (2) bekezdésének második mondatában szereplő, a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatására vonatkozó rendelkezést is alkalmaznia kell-e, vagy ez utóbbi rendelkezés alkalmazása az érintett tagállam mérlegelési körébe tartozik. **[eredeti 9. o.]**
35. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövegéből sem lehet a fenti értelmezési kérdésre adandó egyértelmű választ levezetni.
36. Egyrészt lehet azzal érvelni, hogy a szóban forgó rendelkezés második mondatában használt „kezelhetők” megfogalmazás célja az, hogy a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatásának alkalmazását abban az esetben is a tagállam mérlegelésére bízza, ha a tagállam úgy döntött, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkének megfelelően a független kisüzemi sörfőzdek által előállított sörre a kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmazza. Feltételezhető lehet, hogy amennyiben az uniós jogalkotó a kedvezményes adómértékeket alkalmazó tagállamokat a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatásának alkalmazására is kötelezni kívánta volna, úgy ezt a rendelkezést oly módon fogalmazták volna meg, amely egyértelműbben kifejezi, hogy az a kedvezményes adómértékeket alkalmazó tagállamok számára kötelező.
37. Másrészt azt az álláspontot is képviselni lehet, amely szerint az uniós jogalkotó, amennyiben az együttes adóztatást a kedvezményes adómértékeket alkalmazó tagállam mérlegelésére kívánta volna bízni, az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondatában valószínűleg például „a tagállam kezelheti” megfogalmazást

használta volna. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint e tekintetben egy olyan rendelkezés szokásos (és például a 4. cikk (1) bekezdésében használt) megfogalmazásáról van szó, amelynek alkalmazását a tagállam mérlegelésére kívánják bízni.

38. Így az is feltételezhető, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondatában használt „kezelhetők” megfogalmazás nem a tagállam e rendelkezés alkalmazása során fennálló mérlegelési lehetőségére, hanem arra a körülményre utal, hogy azok a sörfőzdek, amelyek a 4. cikk (2) bekezdésének első mondatában szereplő követelményeknek a függetlenség tekintetében nem felelnek meg, a szóban forgó rendelkezés második mondatában szereplő követelményeknek azonban igen, a rendelkezés *első mondatának sérelme nélkül* az adóztatás során egyetlen független kisüzemi sörfőzdeként kezelhetők.
39. Ezen értelmezés alapján képviselhető az az álláspont, hogy a 4. cikk (2) bekezdésének második mondatában használt „azonban” szó az érintett mondatot a „független kisüzemi sörfőzde” 4. cikk (2) bekezdésének első mondatában szereplő fogalom meghatározásával kapcsolja össze.
40. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) rámutat arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint egy olyan uniós jogi rendelkezés értelmezése során, amely nem utal közvetlenül a tagállamok jogára a jelentésének és hatályának meghatározása érdekében, és kifejezései nem teszik lehetővé a jelentésének és hatályának bizonyossággal való megállapítását, **[eredeti 10. o.]** e rendelkezés összefüggéseit és céljait kell figyelembe venni (például: 2008. március 6-i Nordania Finans A/S ítélet, C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144, 18. pont).
41. A jelen összefüggésben a Bíróság az említett C-83/08. sz. Glückauf Brauerei GmbH ügyben hozott ítéletének 20–21. pontjában megerősítette, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő „független kisüzemi sörfőzde” fogalmát önállóan kell értelmezni, és az értelmezésnek a szóban forgó rendelkezések szövegén, valamint az említett irányelv által követett célon kell alapulnia. A Bíróság ugyanebben az összefüggésben rámutatott arra, hogy az irányelv „célja a belső piac megfelelő működésének biztosítása érdekében az összes érintett termékre vonatkozó közös fogalom meghatározások megállapítása, továbbá hogy az említett irányelv az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adójának szerkezetét érintő harmonizációs politika keretébe illeszkedik”. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) arra a következtetésre jut, hogy a „független kisüzemi sörfőzde” fogalmát az irányelv fent említett céljára tekintettel mind tartalmát, mind jelentését illetően minden tagállamban, amely az irányelv 4. cikkének alapján kedvezményes adómértékeket alkalmaz, egységesen kell értelmezni.
42. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmezése során a jelen értelmezési kérdéssel összefüggésben az irányelv fent említett általános célján kívül az uniós jogalkotó által annak során követett konkrét célokat is

figyelembe kell venni, amikor e jogalkotó megengedte a tagállamoknak, hogy a kisüzemi sörfőzdék által előállított sörre az irányelv 4. cikke alapján kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmazzanak.

43. E tekintetben a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) hivatkozik különösen a fent említett C-83/03. sz. Glückauf Brauerei GmbH ügyben hozott ítélet 25. pontjára, ahol a Bíróság megállapította, hogy az irányelv célja „a független kisüzemi sörfőzdékben előállított sör vonatkozásában olyan egységes megoldások elfogadása, amelyek lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy e termékre kedvezményes adómértékeket alkalmazzanak, elkerülve ugyanakkor, hogy e kedvezményes adómértékek a belső piaci verseny torzulását okozzák”.
44. A C-83/03. sz. Glückauf Brauerei GmbH ügyben hozott ítélet 26. pontjában a Bíróság rámutatott továbbá, hogy „[k]övetkezésképpen [az adózás szerkezetéről szóló] irányelv azt kívánja elkerülni, hogy az [irányelv 4. cikkén alapuló] említett jövedékiadó-kedvezmény előnyét olyan sörfőzdéknek adják meg, amelyek mérete és gyártási kapacitása a belső piaci verseny torzulásának forrása lehet”. Az ítélet 29. pontjában a Bíróság azt is megállapította, **[eredeti 11. o.]** hogy az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében szereplő gazdasági függetlenség ismérvének célja „annak biztosítása, hogy az említett kedvezményes jövedékiadó-mérték valóban azon sörfőzdéknek jelentsen előnyt, amelyeknek a mérete számukra hátrányt jelent, és ne azoknak, amelyek valamely csoporthoz tartoznak”.
45. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a Bíróság fentiekben bemutatott megállapításaiból azt a következtetést vonja le, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmezése során egyrészt az alkohol és az alkoholtartalmú italok jövedéki adója szerkezetének összehangolására irányuló törekvést, és másrészt a kis méretük miatt hátránnyal szembesülő kisüzemi sörfőzdék piaci helyzetének a belső piaci verseny torzulása nélkül történő javítására irányuló célt kell figyelembe venni.
46. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint egy kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmazó tagállam azon döntése, hogy két vagy több együttműködő kisüzemi sörfőzdét, amelyek összesített éves termelése nem haladja meg a 200 000 hektolitert, nem kezel egyetlen független kisüzemi sörfőzdeként, valószínűleg nem áll összhangban az irányelv fent említett általános céljával, valamint 4. cikkének a fentiekben leírt konkrét céljaival. Sokkal inkább eltérő bánásmódhoz vezethet a 4. cikk (2) bekezdésének második mondata szerinti legkisebb sörfőzdékkel szemben, azokhoz a sörfőzdekhez képest, amelyek az említett rendelkezés első mondata alapján „független kisüzemi sörfőzdeként” tekinthetők.
47. Tekintettel arra, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának értelmezése szükséges, valamint, hogy a Bíróságnak nincs erre vonatkozó ítélkezési gyakorlata, az eljáró bíróság előzetes döntéshozatalra előterjeszti az első kérdést.

Az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának közvetlen hatálya

48. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) megállapítja, hogy az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatására vonatkozó második mondatát nem ültették át a finn nemzeti jogba.
49. A kisüzemi sörfőzdek által előállított sörnek az alkoholtartalmú italokra kivetett adó tekintetében történő kedvezményes adóztatására vonatkozó, az irányelv 4. cikkén alapuló rendelkezések az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló (1471/1994. sz.) törvény (legutóbb a 383/2015. sz. törvénnyel módosított) 9. §-ában találhatók. Ez a norma azonban nem tartalmaz az irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának megfelelő, a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatására vonatkozó rendelkezéseket. **[eredeti 12. o.]**
50. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az egyértelműség érdekében rámutat arra, hogy az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény 9. §-ának (3) bekezdése nem felel meg az irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának. Az alkoholt és az alkoholtartalmú italokat terhelő adóról szóló törvény e rendelkezése ugyanis kizárólag azokat a feltételeket szabályozza, amelyek fennállása esetén két vagy több, gyártással kapcsolatos vagy üzemi együttműködést folytató kisüzemi sörfőzde ezen együttműködés ellenére jogi és gazdasági szempontból független kisüzemi sörfőzdeknek tekintendő. E rendelkezés azonban nem szabályozza annak lehetőségét, hogy két vagy több kisüzemi sörfőzdet egy független kisüzemi sörfőzdeként kezeljenek.
51. Így, amennyiben a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ adja, hogy valamely tagállamnak, amely az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke alapján a független kisüzemi sörfőzdek által előállított sörre kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmaz, a 4. cikk (2) bekezdésének második mondatában szereplő, a kisüzemi sörfőzdek együttes adóztatására vonatkozó rendelkezést is alkalmaznia kell, azt is meg kell határozni, hogy magánszemélyek ez utóbbi rendelkezésre alapíthatnak-e jogokat, amelyekre a nemzeti bíróságok előtt hivatkozhatnak.
52. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamennyi olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései a tartalmuk alapján feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a nemzeti bíróságok előtt az állammal szemben hivatkozhatnak, nevezetesen amennyiben az nem ültette át időben ezen irányelvet a nemzeti jogba, vagy amennyiben nem megfelelően ültette azt át (például: 2017. február 15-i Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs ítélet, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, 13. pont).
53. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) véleménye szerint az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata adott esetben értelmezhető úgy, hogy mérlegelési lehetőséget biztosít a

tagállamnak, amennyiben a rendelkezésben a sörfőzdék összesített éves termelését legfeljebb 200 000 hektoliterben határozzák meg. Ez a maximális mennyiség az irányelv 4. cikke (1) bekezdésének első francia bekezdésében a független kisüzemi sörfőzde vonatkozásában meghatározott éves maximális termelési mennyiségnek felel meg. Az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint a tagállamok a kedvezményes jövedékiadó-mértékeket ugyanakkor e maximális éves termelési mennyiség keretén belül az érintett sörfőzdék éves termelése alapján sávosan is megállapíthatják. Elképzelhető, hogy a sávos meghatározásra vonatkozó e lehetőség a sörfőzdék irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti együttes adóztatására is vonatkozik, ami adott esetben bizonyos mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamnak. **[eredeti 13. o.]**

54. Másrészt lehet azzal érvelni, hogy amikor egy tagállam úgy dönt, hogy az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján az adómértékeket sávosan határozza meg, szükségképpen arra is köteles, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata szerinti együttes adóztatás esetén is megfelelő, sávokon alapuló kritériumot alkalmazzon. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint ez a kisüzemi sörfőzdékkel szembeni egyenlő bánásmód szempontjából indokolt lenne. Ebben az esetben az irányelv 4. cikke által biztosított mérlegelési lehetőség kizárólag a 4. cikk (1) bekezdésére vonatkozna, a 4. cikk (2) bekezdésének második mondatára azonban nem. Ezen értelmezés alapján abból kellene kiindulni, hogy ez utóbbi rendelkezés az egymással együttműködő, 200 000 hektolitert meg nem haladó összesített éves termeléssel rendelkező két vagy több kisüzemi sörfőzde együttes adóztatását oly módon szabályozza, amely e rendelkezés alkalmazása során nem hagy mérlegelési mozgásteret a tagállam számára.
55. Mivel a Bíróságnak nincs erre a kérdésre vonatkozó ítélkezési gyakorlata, az eljáró bíróság előzetes döntéshozatalra előterjeszti a második kérdést.
56. Az eljáró bíróság a B Oy és az adóbevételek jogosultjainak jogvédelmével foglalkozó hivatal számára biztosította a meghallgatás lehetőségét az előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban.

A Korkein hallinto-oikeusnak (legfelsőbb közigazgatási bíróság) az Európai Unió Bírósága elé terjesztendő előzetes döntéshozatal iránti kérelemre vonatkozó közbenső végzése

57. A Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ) 267. cikke alapján az adózás szerkezetéről szóló irányelv 4. cikke (2) bekezdése második mondatának alkalmazására vonatkozó kérdést terjeszt előzetes döntéshozatalra az Európai Unió Bírósága elé. Az előzetes döntés beszerzése szükséges a Korkein hallinto-oikeus (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt folyamatban lévő ügy eldöntéséhez.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Úgy kell-e értelmezni a 92/83/EGK irányelv 4. cikkét, hogy valamely tagállamnak, amely e rendelkezésnek megfelelően a független kisüzemi sörfőzdék által előállított sörre kedvezményes jövedékiadó-mértékeket alkalmaz, az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondatában szereplő, a kisüzemi sörfőzdék együttes adóztatására vonatkozó rendelkezést is alkalmaznia kell, vagy ez utóbbi rendelkezés alkalmazása az érintett tagállam mérlegelési körébe tartozik?
2. Közvetlen hatállyal rendelkezik-e a 92/83/EGK irányelv 4. cikke (2) bekezdésének második mondata?

[omissis] **[eredeti 14. o.]** [omissis]