

KORKEIMMAN HALLINTO-OIKEUDEN VÄLIPÄÄTÖS

Antopäivä 1 (15)
20.5.2020
Taltionumero
2203
Diaarinumero
140/2/19
Vuosikirja

Asia Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle

Valittaja A Oy

Päätös, jota valitus koskee

Helsingin hallinto-oikeus 5.11.2018 nro 18/0924/1

Kysymyksenasettelu

1. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa alkoholijuomien valmisteverotusta koskevassa asiassa on ratkaistavana, onko Tulli voinut määrätä A Oy:n maksettavaksi alkoholijuomaveroa katsoen, että yhtiöllä ei ole oikeutta pienpanimoille säädettyyn alennettuun alkoholijuomaveron määrään, koska yhtiötä ei ole sen ja toisen pienpanimon, B Oy:n, välisen oikeudellisen ja taloudellisen yhteyden vuoksi pidettävä Suomen alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitettuna pienenä riippumattomana panimona.

2. Asiassa tulee kuitenkin arvioitavaksi kysymys siitä, onko yhtiöllä oikeus alennettuun valmisteveron määrään yhdessä toisen pienpanimon kanssa alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetun neuvoston direktiivin 92/83/ETY (jäljempänä ”rakennedirektiivi”) 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen perusteella siitä huolimatta, että kansallinen alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki ei sisällä

tällaista pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa säännöstä. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan tulkintaa edellä mainitussa ja jäljempänä lähemmin kuvatussa asiayhteydessä.

3. Ennakkoratkaisupyyntö pyydetään käsittelemään yhdessä B Oy:tä koskevan ennakkoratkaisupyynnön kanssa.

Oikeudenkäynnin kohde ja merkitykselliset tosiseikat

4. *A Oy* on Suomen lainsäädännön mukaisesti perustettu osakeyhtiö. Yhtiön toimialana on panimo- ja ravintolatoiminta, juomien ja oluttarvikkeiden vähittäiskauppa sekä sijoitustoiminta juoma-alalle. Yhtiö on valmistanut C:n kaupungissa sijaitsevassa panimossaan oluita huhtikuusta 2013 alkaen.

5. *Tulli* on suorittanut *A Oy*:ssä vuonna 2016 yritystarkastuksen, joka on kohdistunut yhtiön valmisteverotuksen alaisiin tuotteisiin ajanjaksolla 1.5.2013–31.12.2015. Tullin laatiman tarkastuskertomuksen 12.10.2016 mukaan *A Oy*:n oluen bruttotuotannon määrä on ollut yhteensä 299 937 litraa vuosina 2013–2014. Yhtiö on ilmoittanut alkoholijuomaveroilmoituksillaan verollisena oluen määränä yhteensä 204 679 litraa kyseisenä ajanjaksona. Olut on ilmoitettu tuoteryhmässä 1294, jossa alkoholijuomaveroa on alennettu 50 prosenttia.

6. Tarkastuksen yhteydessä *Tulli* on selvittänyt *A Oy*:n yhteyksiä muihin panimoihin. Tarkastuskertomuksen mukaan *B Oy* on omistanut *A Oy*:stä 11 prosenttia vuosina 2013 ja 2014 sekä 12 prosenttia vuonna 2015. *D* on omistanut *B Oy*:stä 37,55 prosenttia ja *A Oy*:stä 6,87 prosenttia kyseisenä ajanjaksona sekä toiminut myös samalla kummassakin yhtiössä vastuuhenkilöasemassa. Lisäksi *A Oy* ja *B Oy* ovat tehneet tuotannollista ja toiminnallista yhteistyötä. *A Oy* on valmistanut *B Oy*:n olutmerkkejä. *A Oy*:n oluita on myös säilytetty *B Oy*:n verottomassa varastossa.

7. *Tulli* on 9.12.2016 tekemillään jälkiverotuspäätöksillä määrännyt *A Oy*:n maksettavaksi alkoholijuomaveroa, veronlisäystä ja veronkorotusta vuosilta 2013–2015. Päätösten perusteluiden mukaan Tullin tarkastuksessa esiin tulleiden seikkojen perusteella yhtiötä ei voida pitää alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 §:ssä tarkoitettulla tavalla oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumattomana panimona. Asian arvioinnissa on otettu erityisesti huomioon *D*:n omistajuus ja johtava asema sekä *A Oy*:ssä että *B Oy*:ssä. *A Oy*:n ja *B Oy*:n yhteisverotuksen osalta on päätöksessä todettu, että Suomen lainsäätäjä on tietoisesti jättänyt sisällyttämättä alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 §:ään mahdollisuuden käsitellä kahta tai useampaa pienpanimoa yhtenä panimona.

8. *A Oy* on hakenut Tullin jälkiverotuspäätöksiin oikaisua. Yhtiön oikaisuvaatimuksen on käsitellyt Verohallinto, jonka tehtäväksi valmisteverotus on Tullilta siirretty 1.1.2017 alkaen.

9. *Verohallinto* on 7.6.2017 tekemällään päätöksellä hylännyt *A Oy:n* oikaisuvaatimuksen.

10. *A Oy* on valittanut Verohallinnon päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen. Helsingin hallinto-oikeus on pyytänyt valtiovarainministeriöltä lausuntoa rakennedirektiivissä tarkoitettusta yhteisverotuksesta hallinto-oikeudessa samaan aikaan vireillä olleessa *B Oy:n* valitusasiassa.

11. *Valtiovarainministeriön* 12.6.2016 antaman lausunnon mukaan rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen säännös ei ole jäsenvaltioita velvoittava, vaan pienpanimoalennuksen käyttöön ottavat jäsenvaltiot voivat päättää, ottavatko ne kyseisen säännöksen osaksi kansallista lainsäädäntöään. Säännöstä, joka mahdollistaisi kahden tai useamman pienen riippumattoman panimon kohtelemisen verotuksessa tietyn edellytyksin yhtenä panimona, ei ole alun perin sisällytetty Suomessa kansalliseen alkoholi- ja alkoholijuomaverolakiin eikä sitä ole lisätty lakiin myöhemminkään. Tämä on ollut lainsäätäjän tietoinen valinta, koska alennus on haluttu kohdistaa nimenomaan pieniin itsenäisesti toimiviin panimoihin.

12. *Helsingin hallinto-oikeus* on 5.11.2018 antamallaan päätöksellä hylännyt *A Oy:n* valituksen katsoen, ettei yhtiöllä ole ollut oikeutta alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 §:ssä tarkoitettuun veronalennukseen. Yhteisverotuksen osalta hallinto-oikeus on todennut, ettei Suomen valtio ole sisällyttänyt rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toista virkettä alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annettuun lakiin eikä sillä ole ollut tähän myöskään velvollisuutta.

13. *A Oy* on valittanut hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja vaatinut muun ohella hallinto-oikeuden päätöksen kumoamista. Yhtiö katsoo, että se on alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 §:n mukainen oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton pienpanimo ja että kahta pienpanimoa voidaan käsitellä verotuksessa yhtenä panimona rakennedirektiivissä tarkoitettulla tavalla.

Tiivistelmä asianosaisten keskeisistä perusteluista

14. *A Oy* on valituksessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle esittänyt, siltä osin kuin tässä ennakkoratkaisupyynnössä on kysymys, että rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohta sisältää pienen riippumattoman panimon

määritelmän. Kyseisen 2 kohdan toisessa virkkeessä on kysymys direktiivin soveltamiseen kiinteästi liittyvän peruskäsitteen määrittelystä eikä osaa peruskäsitteestä voida jättää kansallisesti täytäntöön panematta. Rakennedirektiivin ja kansallisen alkoholi- ja alkoholijuomaverolain tarkoitus ei tue näkemystä siitä, että lainsäätäjä on tietoisesti jättänyt sisällyttämättä kansalliseen lainsäädäntöön direktiivin yhteisverotusta koskevan säännöksen. Lainsäädäntöaineistosta ei myöskään löydy mainintaa tätä koskevasta lainsäätäjän valinnasta.

15. Pienpanimoiden veroalennuksen tarkoituksena on tasapainottaa isojen panimoiden suuresta tuotantokapasiteetista saamaa kilpailuhyötyä ja siten tukea pienpanimoiden toimintaedellytyksiä. Lisäksi tarkoituksena on estää isoja panimoita hyötymästä alennuksesta jakamalla toimintansa muodollisin perustein pienpanimoiksi. Tämä ilmenee unionin tuomioistuimen asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, antamasta tuomiosta.

16. Lisäksi A Oy on esittänyt, että rakennedirektiivin 4 artiklan 3 kohta edellyttää, että alennettuja valmisteverojen määriä sovelletaan yhdenmukaisesti myös muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien pienpanimoiden toimitamaan olueen. Hyväksymällä näkemyksen siitä, että pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa direktiivin säännöstä ei ole sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön, Suomen valtio saattaisi syyllistyä eri jäsenvaltiossa tuotettujen pienpanimo-oluiden eriarvoiseen verokohteluun.

17. Koska A Oy:n ja B Oy:n yhteenlaskettu vuosituo-
tanno ei ylitä alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa sallittuja enimmäismääriä ja koska yhtiöt ovat oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumattomia muista pienpanimoista, A Oy katsoo, että yhtiöt ovat oikeutettuja yhteisen vuosituo-
tannon perusteella veronalennukseen.

18. *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* on korkeimmassa hallinto-oikeudessa esittänyt, siltä osin kuin tässä ennakkoratkaisupyynnössä on kysymys, että alkoholi- ja alkoholijuomaverolain 9 § on yhteneväinen rakennedirektiivin 4 artiklan kanssa. Merkitystä on kuitenkin sillä, katsotaanko direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen ilmaisun "voidaan kuitenkin kohdella verotuksessa yhtenä pienenä riippumattomana panimona" antavan jäsenvaltiolle mahdollisuuden vai velvollisuuden pitää useampaa kuin yhtä pienpanimoa, jotka tekevät yhteistyötä, "pienenä riippumattomana panimona". Kyseinen direktiivin säännös on sanamuotonsa perusteella salliva eli harkintaan oikeuttava, eikä se ole pakottava. Kansallisessa alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa ei ole vastaavaa säännöstä. On selvää, että direktiivin säännös tulisi sisällyttää kansalliseen lakiin, jos sillä olisi välitön oikeusvaikutus.

Kansallinen lainsäädäntö

19. Alkoholi- ja alkoholijuomaverolain (1471/1994) 9 §:n (571/1997) 1 momentin (1298/2003 ja 1128/2010) mukaan, jos verovelvollinen esittää luotettavan selvityksen siitä, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista saman toimialan yrityksistä riippumattomassa yrityksessä, jonka kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 10 000 000 litraa, oluesta suoritettavaa alkoholijuomaveroa alennetaan:

- 1) 50 prosentilla siltä osin kuin yrityksen kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 200 000 litraa;
- 2) 30 prosentilla siltä osin kuin yrityksen kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 200 000 mutta enintään 3 000 000 litraa;
- 3) 20 prosentilla siltä osin kuin yrityksen kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 3 000 000 mutta enintään 5 500 000 litraa;
- 4) 10 prosentilla siltä osin kuin yrityksen kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 5 500 000 mutta enintään 10 000 000 litraa.

20. Alkoholi- ja alkoholijuomaverolain (1471/1994) 9 §:n (571/1997) 3 momentin (1298/2003) mukaan, jos kaksi 1 momentissa tarkoitettua yritystä tai useampi tällainen yritys harjoittaa keskenään tuotannollista tai toiminnallista yhteistyötä, sen ei katsota merkitsevän, että yritysten välillä on oikeudellinen tai taloudellinen riippuvuussuhde. Tuotannolliseksi ja toiminnalliseksi yhteistyöksi katsotaan oluen valmistuksessa tarvittavien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinta sekä oluen pakkaaminen, markkinointi ja jakelu. Tätä momenttia sovellettaessa edellytyksenä kuitenkin on, että yritysten kalenterivuoden aikana tuottaman oluen yhteismäärä on enintään 10 000 000 litraa.

21. Alkoholi- ja alkoholijuomaverolain (1471/1994) 9 §:n (383/2015, sovelletaan 1.1.2015 alkaen) 1 momentin mukaan, jos verovelvollinen esittää luotettavan selvityksen siitä, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumattomassa panimossa, joka toimii fyysisesti erillään muista panimoista eikä harjoita lisenssivalmistusta ja jonka kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 15 000 000 litraa, oluesta suoritettavaa alkoholijuomaveroa alennetaan:

- 1) 50 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 500 000 litraa;
- 2) 30 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 500 000 mutta enintään 3 000 000 litraa;
- 3) 20 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 3 000 000 mutta enintään 5 500 000 litraa;
- 4) 10 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 5 500 000 mutta enintään 10 000 000 litraa.

22. Alkoholi- ja alkoholijuomaverolain (1471/1994) 9 §:n (383/2015) 3 momentin mukaan, jos kaksi tai useampi 1 momentissa tarkoitettu panimo harjoittaa keskenään tuotannollista tai toiminnallista yhteistyötä, sen ei katsota merkitsevän, että niiden välillä on oikeudellinen tai taloudellinen riippuvuussuhde. Tuotannolliseksi ja toiminnalliseksi yhteistyöksi katsotaan oluen valmistuksessa tarvittavien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinta sekä oluen pakkaaminen, markkinointi ja jakelu. Tätä momenttia sovellettaessa edellytyksenä kuitenkin on, että panimoiden kalenterivuoden aikana tuottaman oluen yhteismäärä on enintään 15 000 000 litraa.

Unionin oikeuden merkitykselliset oikeussäännökset ja oikeuskäytäntö

Rakennedirektiivi

23. Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä 92/83/ETY vahvistetaan alkoholiin ja alkoholijuomiin sovellettavien valmisteverojen rakenteita koskevat yhteiset säännöt. Direktiivissä määritellään ja luokitellaan alkoholin ja alkoholijuomien eri tyypit niiden ominaisuuksien mukaan sekä laaditaan oikeudellinen kehys eräillä aloilla myönnettäville veronalennuksille, verovapautuksille ja poikkeuksille.

24. Direktiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi olisi vahvistettava yhteiset määritelmät kaikille näille tuotteille.

25. Direktiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, että pienten riippumattomien panimoiden valmistaman oluen ja pienten tislaamojen valmistaman etyylialkoholin osalta tarvitaan yhteisiä ratkaisuja, jotka mahdollistavat jäsenvaltioille alennettujen valmisteverojen määrien soveltamisen näihin tuotteisiin.

26. Direktiivin johdanto-osan 17 perustelukappaleen mukaan alennetut valmisteverojen määrät, joita jäsenvaltioiden annetaan soveltaa, eivät saa aiheuttaa kilpailun vääristymistä sisämarkkinoilla.

27. Direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, jotka voidaan eriyttää kyseisten panimoiden vuosituotannon mukaan, seuraavin rajoituksin:

– alennettuja valmisteverojen määriä ei saa soveltaa yrityksiin, jotka tuottavat enemmän kuin 200 000 hehtolitraa olutta vuodessa,

– alennetut valmisteverojen määrät, jotka voivat olla valmisteveron vähimmäismäärää alhaisempia, eivät saa olla enempää kuin 50 prosenttia tavanomaista kansallista valmisteveron määrää alhaisempia.

2. Alennettuja valmisteverojen määriä sovellettaessa 'pienellä riippumattomalla panimolla' tarkoitetaan panimoa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista ja toimii tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, eikä harjoita lisensivalmistusta. Kahta tai useampaa pientä panimoa, jotka toimivat yhteistyössä ja joiden yhteenlaskettu vuosituotanto on enintään 200 000 hehtolitraa, voidaan kuitenkin kohdella verotuksessa yhtenä pienenä riippumattomana panimona.

3. Jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että niiden mahdollisesti käyttöön ottamia alennettuja valmisteverojen määriä sovelletaan yhdenmukaisesti olueen, joka toimitetaan niiden alueelle muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista pienistä riippumattomista panimoista. Niiden on huolehdittava erityisesti siitä, että mistään toisesta jäsenvaltiosta tulevasta yksittäisestä toimituksesta ei kanneta suurempaa valmisteveroa kuin täysin vastaavasta kotimaisesta toimituksesta.”

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

28. Unionin tuomioistuin on tulkinnut rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohtaan sisältyvää ”pienen riippumattoman panimon” määritelmää asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, antamassaan tuomiossa. Vaikka kyseinen asia on koskenut pääasiallisesti edellä mainitussa säännöksessä asetetun panimon oikeudellista ja taloudellista riippumattomuutta koskevan vaatimuksen tulkintaa, unionin tuomioistuin on tuomiossaan lausunut myös yleisemmin rakennedirektiivin tavoitteesta ja sen 4 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

29. Edellä mainitun tuomion 21 kohdassa unionin tuomioistuin on muistuttanut rakennedirektiivin kolmanteen perustelukappaleeseen ja direktiivin otsikkoon viitaten, että direktiivin tavoitteena on sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi vahvistaa yhteiset määritelmät kaikille kyseisille tuotteille osana alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamiseen liittyvää politiikkaa. Unionin tuomioistuimen mukaan direktiivin yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi direktiivin käsitteitä on tulkittava itsenäisesti siten, että tulkinnassa otetaan huomioon kyseessä olevien säännösten sanamuoto ja direktiivillä tavoitellut päämäärät.

30. Edellä mainitun tuomion 25 kohdassa unionin tuomioistuin on todennut, että direktiivin johdanto-osan seitsemännen ja 17 perustelukappaleen mukaan direktiivin tarkoituksena on löytää pienten riippumattomien panimoiden valmistaman oluen osalta yhteisiä ratkaisuja, jotka

mahdollistavat jäsenvaltioille alennettujen valmisteverojen määrien soveltamisen näihin tuotteisiin, välttämällä kuitenkin sen, että kyseiset alennetut määrät johtaisivat kilpailun vääristymiseen sisämarkkinoilla.

31. Edellä mainitun tuomion 26 kohdan mukaan tästä seuraa, että direktiivin pyrkimyksenä on välttää se, että tällaiseen alennettuun valmisteveron määrään perustuva etu myönnettäisiin sellaisille panimoille, joiden koko ja tuotantokapasiteetti voisivat merkitä sitä, että sisämarkkinoilla syntyisi tällöin vääristymiä.

32. Edellä mainitun tuomion 29 kohdassa unionin tuomioistuin on todennut, että riippumattomuutta koskevan kriteerin tarkoituksena on varmistaa se, että kyseinen alennettu valmisteveron määrä koituu todella sellaisten panimoiden eduksi, joiden kokoa voidaan pitää niiden kannalta epäedullisena, eikä sellaisten panimoiden eduksi, jotka ovat osa konsernia.

33. Unionin tuomioistuin on lausunut rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan tulkinnasta myös asiassa C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Asiassa on ollut kysymys edellä mainittuun säännökseen sisältyvän ”lisensivalmistuksen” käsitteen tulkinnasta.

Ennakkoratkaisupyyntöjen tarve

Rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan tulkinta

34. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä yksiselitteistä vastausta siihen, tuleeko jäsenvaltion, joka soveltaa rakennedirektiivin 4 artiklan pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, soveltaa myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvää niin sanottua pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa säännöstä, vai onko viimeksi mainitun säännöksen soveltaminen jätetty kyseisen jäsenvaltion harkintavaltaan.

35. Korkeimman hallinto-oikeuden arvion mukaan myöskään rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ei ole johdettavissa selvää vastausta edellä mainittuun tulkintakysymykseen.

36. Yhtäältä voidaan esittää, että kyseisen säännöksen toisessa virkkeessä käytetyn ilmaisun ”voidaan ... kohdella” tarkoituksena on ollut jättää pienpanimoiden yhteisverotuksen soveltaminen jäsenvaltion harkintavaltaan siinäkin tapauksessa, että jäsenvaltio olisi päättänyt rakennedirektiivin 4 artiklan mukaisesti soveltaa pienten riippumattomien pani-

moiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä. On mahdollista päätellä, että mikäli unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut velvoittaa alennettuja verokantoja soveltava jäsenvaltio soveltamaan myös pienpanimojen yhteisverotusta, säännös olisi muotoiltu tavalla, joka olisi yksiselitteisemmin osoittanut säännöksen olevan alennettuja verokantoja soveltavia jäsenvaltioita velvoittava.

37. Toisaalta voidaan esittää, että mikäli unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut jättää yhteisverotuksen soveltaminen alennettuja verokantoja soveltavan jäsenvaltion harkintavaltaan, se olisi todennäköisesti käyttänyt direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä esimerkiksi ilmaisua ”jäsenvaltio voi”. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan tämä on tavanomainen (ja esimerkiksi direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa käytetty) säännöksen kirjoitustapa, kun tarkoituksena on jättää säännöksen soveltaminen jäsenvaltion harkintavaltaan.

38. Onkin mahdollista päätellä, että direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeessä käytetyllä ilmaisulla ”voidaan ... kohdella” ei viitata jäsenvaltion kyseisen säännöksen soveltamista koskevaan harkintavaltaan vaan siihen, että panimoita, jotka eivät täytä 4 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen riippumattomuutta koskevia vaatimuksia, mutta jotka täyttävät kyseisen säännöksen toisen virkkeen edellytykset, voidaan säännöksen *ensimmäisen virkkeen estämättä* kohdella verotuksessa yhtenä pienenä riippumattomana panimona.

39. Tämän tulkinnan mukaan direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä käytetyn sanan ”kuitenkin” voidaan katsoa kytkevän kyseisen virkkeen osaksi 4 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvää ”pienen riippumattoman panimon” määritelmää.

40. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden sellaisen säännöksen, jossa ei nimenomaisesti viitata jäsenvaltioiden oikeuteen sen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi ja jossa käytettyjen muotoilujen perusteella sen sisältöä ja ulottuvuutta ei voida varmuudella todeta, tulkinnassa on syytä ottaa huomioon myös säännöksen asiayhteys ja sillä tavoitellut päämäärät (esimerkiksi asia C-98/07, *Nordania Finans A/S*, tuomio 6.3.2008, EU:C:2008:144, 18 kohta).

41. Nyt esillä olevassa asiayhteydessä unionin tuomioistuin on edellä selostetussa asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, antamansa tuomion 20–21 kohdassa vahvistanut, että rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohtaan sisältyvää ”pienen riippumattoman panimon” käsitettä on tulkittava itsenäisesti siten, että otetaan huomioon paitsi kyseisen säännök-

sen sanamuoto myös direktiivillä tavoitellut päämäärät. Samassa yhteydessä tuomioistuin on todennut direktiivin tavoitteena olevan ”... sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi vahvistaa yhteiset määritelmät kaikille kyseisille tuotteille osana alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamiseen liittyvää politiikkaa”. Korkein hallinto-oikeus päätelee, että direktiivin edellä mainitun tavoitteen valossa ”pienen riippumattoman panimon” käsitettä tulee sekä sisältönsä että ulottuvuutensa osalta tulkita yhdenmukaisesti kaikissa niissä jäsenvaltioissa, jotka soveltavat alennettuja verokantoja direktiivin 4 artiklan perusteella.

42. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan tulkinnassa tulisi nyt esillä olevan tulkintakysymyksen yhteydessä ottaa huomioon direktiivin edellä mainitun yleisen tavoitteen lisäksi myös ne erityiset päämäärät, joita unionin lainsäätäjä on tavoitellut mahdollistaessaan jäsenvaltiolle alettujen valmisteverojen määrien soveltamisen pienpanimoiden valmistamaan olueen direktiivin 4 artiklan mukaisesti.

43. Tältä osin korkein hallinto-oikeus kiinnittää huomiota erityisesti edellä selostetussa asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, annetun tuomion 25 kohtaan, jossa unionin tuomioistuin on katsonut direktiivin tarkoituksen olevan ”... löytää pienten riippumattomien panimoiden valmistaman oluen osalta yhteisiä ratkaisuja, jotka mahdollistavat jäsenvaltioille alennettujen valmisteverojen määrien soveltamisen näihin tuotteisiin, välttämällä kuitenkin sen, että kyseiset alennetut määrät johtaisivat kilpailun vääristymiseen sisämarkkinoilla.”

44. Edellä selostetussa asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, annetun tuomion 26 kohdassa unionin tuomioistuin on todennut edelleen rakennedirektiivin pyrkimyksenä olevan ”... välttää se, että [direktiivin 4 artiklan mukaiseen] alennettuun valmisteveron määrään perustuva etu myönnettäisiin sellaisille panimoille, joiden koko ja tuotantokapasiteetti voisivat merkitä sitä, että sisämarkkinoilla syntyisi tällöin vääristymiä.” Kyseisen tuomion 29 kohdassa unionin tuomioistuin on todennut myös, että direktiivin 4 artiklan 2 kohtaan sisältyvän riippumattomuutta koskevan kriteerin tarkoituksena on ”... varmistaa se, että kyseinen alennettu valmisteveron määrä koituu todella sellaisten panimoiden eduksi, joiden kokoa voidaan pitää niiden kannalta epäedullisena, eikä sellaisten panimoiden eduksi, jotka ovat osa konsernia.”

45. Korkein hallinto-oikeus päätelee edellä mainittujen unionin tuomioistuimen lausumien perusteella, että direktiivin 4 artiklan tulkinnassa tulee ottaa huomioon yhtäältä pyrkimys alkoholin ja alkoholijuomien val-

misteverojen rakenteiden yhdenmukaistamiseen ja toisaalta tavoite edesauttaa – sisämarkkinoilla tapahtuvaa kilpailua vääristämättä – sellaisten pienten panimoiden asemaa markkinoilla, joiden kokoa voidaan pitää niiden kannalta epäedullisena.

46. Korkeimman hallinto-oikeuden arvion mukaan alennettuja valmisteveron määriä soveltavan jäsenvaltion ratkaisu olla kohtelematta kahta tai useampaa pientä panimoa, jotka toimivat yhteistyössä ja joiden yhteenlaskettu vuosituotanto on enintään 200 000 hehtolitraa, verotuksessa yhtenä pienenä riippumattomana panimona, ei vaikuttaisi olevan sopusoinnussa direktiivin edellä mainitun yleisen tavoitteen ja sen 4 artiklan edellä kuvattujen erityisten tavoitteiden kanssa. Se näyttäisi päinvastoin johtavan direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettujen kaikkein pienimpien panimoiden epäyhdenvertaiseen kohteluun suhteessa niihin panimoihin, joita voidaan pitää ”pieninä riippumattomina panimoina” sanotun säännöksen ensimmäisen virkkeen perusteella.

47. Kun kuitenkin otetaan huomioon rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen sanamuotoon sisältyvä tulkinnanvaraisuus ja se, että asiasta ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, esitetään ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys.

Rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen välitön oikeusvaikutus

48. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen säännöstä pienpanimojen yhteisverotuksesta ei ole saatettu osaksi Suomen kansallista lainsäädäntöä.

49. Direktiivin 4 artiklaan perustuvat säännökset pienten panimoiden valmistamasta oluesta suoritettavan alkoholijuomaveron alentamisesta sisältyvät alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain (1471/1994) 9 §:ään, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna lailla (383/2015). Kyseiseen säännökseen ei kuitenkaan sisälly direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toista virkettä vastaavia säännöksiä pienten panimoiden yhteisverotuksesta.

50. Korkein hallinto-oikeus huomauttaa selvyiden vuoksi, että alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain 9 §:n 3 momentti ei vastaa direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toista virkettä. Sanotussa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain säännöksessä nimittäin säädetään yksinomaan edellytyksistä, joiden täyttyessä kahta tai useampaa keskenään tuotannollista tai toiminnallista yhteistyötä harjoittavaa panimoa voidaan sano-

tusta yhteistyöstä huolimatta pitää oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumattomina pienpanimoina. Säännöksessä ei myöskään säädetä mahdollisuudesta kohdella kahta tai useampaa pientä panimoa yhtenä pienenä riippumattomattomana panimona.

51. Näin ollen, mikäli unionin tuomioistuin katsoisi vastauksena ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että jäsenvaltion, joka soveltaa rakennedirektiivin 4 artiklan mukaisesti pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, tulee soveltaa myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvää niin sanottua pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa säännöstä, tulee arvioitavaksi, onko yksityisillä viimeksi mainitun säännöksen perusteella sellaisia oikeuksia, joihin he voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

52. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa valtiota vastaan, jos valtio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeutta määrääjässä tai jos se on saattanut direktiivin osaksi kansallista oikeutta virheellisesti (esimerkiksi asia C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, tuomio 15.2.2017, EU:C:2017:117, 13 kohta).

53. Korkein hallinto-oikeus arvioi, että rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen voitaisiin mahdollisesti katsoa jättävän jäsenvaltiolle harkintavaltaa siltä osin kuin säännöksessä asetetaan panimoiden yhteenlaskettua vuosituotantoa koskeva enimmäisedellytys 200 000 hehtolitraa. Kyseinen edellytys vastaa direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa asetettua pienelle riippumattomalle panimolle asetettua vuotuista enimmäistuotantomäärää. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin eriyttää alennetut valmisteverojen määrät panimoiden vuosituotannon mukaan kyseisen enimmäistuotantomäärän puitteissa. Voidaan ajatella, että tämä eriyttämismahdollisuus koskee myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaista panimoiden yhteisverotusta, minkä mahdollisesti voitaisiin katsoa jättävän jäsenvaltiolle tiettyä harkintavaltaa.

54. Toisaalta voidaan esittää, että päättäessään verokantojen eriyttämisestä direktiivin 4 artiklan 1 kohdan nojalla jäsenvaltio on välttämättä velvollinen soveltamaan vastaavaa eriyttämisperustetta myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaisessa yhteisverotuksessa. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan tämä olisi perusteltua

pienen panimoiden yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta. Tällöin direktiivin 4 artiklan jättämä harkintavalta liittyisi yksinomaan 4 artiklan 1 kohdan säännökseen – ei 4 artiklan 2 kohdan toiseen virkkeeseen. Tämän tulkinnan perusteella viimeksi mainitussa säännöksessä olisi katsottava säädettävän kahta tai useampaa pientä panimoa, jotka toimivat yhteistyössä ja joiden yhteenlaskettu vuosituotanto on enintään 200 000 hehtolitraa, koskevasta yhteisverotuksesta tavalla, joka ei jätä jäsenvaltiolle harkintavaltaa kyseisen säännöksen soveltamisen osalta.

55. Koska asiasta ei kuitenkaan ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, esitetään toinen ennakkoratkaisukysymys.

56. A Oy:lle ja Veronsaajien oikeudenvallontayksikölle on varattu tilaisuus lausua ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta.

Korkeimman hallinto-oikeuden välipäätös ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta

57. Korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisua rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen soveltamisesta. Ennakkoratkaisun pyytäminen on tarpeen korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko rakennedirektiivin 4 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion, joka soveltaa kyseisen säännöksen mukaisesti pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, tulee soveltaa myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvää niin sanottua pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa säännöstä, vai onko viimeksi mainitun säännöksen soveltaminen jätetty kyseisen jäsenvaltion harkintavaltaan?

2. Onko rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisella virkkeellä välitön oikeusvaikutus?

Saatuaan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisun yllä oleviin kysymyksiin korkein hallinto-oikeus antaa lopullisen päätöksen asiassa.

Korkein hallinto-oikeus:

Irma Telivuo
oikeusneuvos

Leena Äärilä
oikeusneuvos

Vesa-Pekka Nuotio
oikeusneuvos

Anne Nenonen
oikeusneuvos

Joni Heliskoski (t)
oikeusneuvos

Stina-Maria Lund
Asian esittelijä, esittelijäneuvos

Jakelu

Päätös	Unionin tuomioistuin, maksutta A Olut Oy, maksutta Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö / johtava veroasiamies Mirja Salo, sähköisesti, maksutta
Jäljennös	Helsingin hallinto-oikeus Verohallinto / valmisteverotus
Asiakirjat	Ulkoministeriö / EU-tuomioistuinasiat Korkein hallinto-oikeus