

Affaire C-221/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

28 mai 2020

Juridiction de renvoi :

Cour administrative suprême (Finlande)

Date de la décision de renvoi :

20 mai 2020

Partie requérante au pourvoi :

A Oy

**ORDONNANCE DU KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (COUR
ADMINISTRATIVE SUPRÊME, FINLANDE)**

Date d'adoption

20 mai 2020

[OMISSIS]

Objet Demande de décision préjudicielle adressée à la Cour de justice de l'Union européenne au titre de l'article 267 TFUE

Partie requérante au pourvoi A Oy

Décision faisant l'objet du pourvoi Décision du Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki, Finlande) n° 18/0924/1 du 5 novembre 2018

Le contexte de la question

- 1 Dans l'affaire au principal pendante devant le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), qui porte sur un droit d'accise sur les boissons

alcooliques, il s'agit de déterminer si Tulli (administration des douanes et accises, Finlande) pouvait imposer à A Oy le paiement d'une taxe sur les boissons alcooliques en considérant que cette société n'avait pas droit au taux réduit de taxe sur les boissons alcooliques prévu pour les petites brasseries, au motif que ladite société, compte tenu de son lien juridique et économique avec une autre petite brasserie, B Oy, ne devait pas être considérée comme une petite brasserie indépendante au sens de l'article 9, premier alinéa, du alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques).

- 2 Il se pose toutefois la question de savoir si la société en cause a droit, sur le fondement de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (ci-après la « directive sur les accises »), à un taux d'accise réduit conjointement avec une autre petite brasserie, nonobstant le fait que la loi nationale relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques ne prévoit pas [Or. 2] une telle disposition portant sur la taxation en commun des petites brasseries. La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises dans le contexte susmentionné et décrit plus en détail ci-après.
- 3 Il est demandé de joindre la présente demande de décision préjudicielle à la demande de décision préjudicielle concernant B Oy.

Objet du litige et faits pertinents

- 4 A Oy est une société anonyme de droit finlandais. Son domaine d'activité couvre les activités de brasserie et de restauration, le commerce de détail de boissons et de matériel de brassage ainsi que l'investissement dans le secteur des boissons. Depuis le mois d'avril 2013, elle produit des bières dans sa brasserie située dans la ville de C.
- 5 En 2016, l'administration des douanes et accises a procédé auprès de A Oy à une inspection qui a porté sur les produits de cette société qui étaient soumis à un droit d'accise au cours de la période comprise entre le 1^{er} mai 2013 et le 31 décembre 2015. Selon le rapport d'inspection du 12 octobre 2016 établi par cette administration, la production brute de bière de A Oy s'est élevée, au cours des années 2013 à 2014, à un total de 299 937 litres. Dans ses déclarations relatives à la taxe sur les boissons alcooliques, cette société a déclaré au cours de cette période un volume taxable de bière de 204 679 litres au total. La bière a été déclarée dans la catégorie de produits 1294, pour laquelle la taxe sur les boissons alcooliques est réduite de 50 %.
- 6 Dans le cadre de l'inspection, l'administration des douanes et accises a examiné les liens de A Oy avec d'autres brasseries. Selon le rapport d'inspection, B Oy a détenu le capital de A Oy à hauteur de 11 % au cours des années 2013 et 2014 et à hauteur de 12 % en 2015. Au cours de cette période, D détenait 37,55 % du capital

de B Oy et 6,87 % du capital de A Oy ; il avait également le statut de personne responsable au sein de ces deux sociétés. En outre, A Oy et B Oy ont coopéré pour la production et au niveau opérationnel. A Oy a produit des marques de bière de B Oy. Des bières de A Oy ont également été stockées dans l'entrepôt fiscal de B Oy.

- 7 Par des avis de redressement du 9 décembre 2016, l'administration des douanes et accises a imposé à A Oy le paiement, pour les années 2013 à 2015, de la taxe sur les boissons alcooliques, d'une majoration de taxe et de pénalités. Selon les motifs de ces avis, les éléments mis en évidence lors de l'inspection de cette administration ne permettent pas de considérer cette société comme une brasserie juridiquement et économiquement indépendante au sens de l'article 9 de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques. Dans l'appréciation de l'affaire, il a été particulièrement tenu compte de la qualité de propriétaire de D ainsi que de son statut de dirigeant tant dans A Oy que dans B Oy. En ce qui concerne la taxation en commun de A Oy et de B Oy, l'avis concerné constate que le législateur finlandais a délibérément choisi de ne pas faire figurer, à l'article 9 de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques, la possibilité de traiter deux ou plusieurs petites brasseries comme une seule brasserie. [Or. 3]
- 8 A Oy a demandé la rectification des avis de redressement de l'administration des douanes et accises. Sa demande de rectification a été traitée par le verohallinto (administration fiscale, Finlande), à laquelle la compétence en matière de droits d'accises a été transférée à partir du 1^{er} janvier 2017.
- 9 Par décision du 7 juin 2017, l'*administration fiscale* a rejeté la demande de rectification de A Oy.
- 10 A Oy a saisi le Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administratif de Helsinki) d'un recours dirigé contre la décision de l'administration fiscale. Dans le cadre d'un recours introduit par B Oy pendant simultanément devant le Helsingin hallinto-oikeus, ce dernier a demandé au ministère des finances de rendre un avis sur la taxation en commun au sens de la directive sur les accises.
- 11 Selon l'avis du *ministère des finances* du 12 juin 2016, la disposition prévue à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises n'est pas obligatoire pour les États membres, les États membres ayant recours à un taux réduit en faveur des petites brasseries pouvant décider de l'intégrer ou non dans leur législation nationale. En Finlande, il n'a pas été prévu initialement dans la loi nationale relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques de disposition qui permettrait, sous certaines conditions, de traiter fiscalement deux ou plusieurs petites brasseries indépendantes en tant que brasserie unique et une telle disposition n'y a pas non plus été ajoutée ultérieurement. Il s'agit d'un choix délibéré du législateur puisqu'il a été voulu que le taux réduit vise expressément les petites brasseries fonctionnant de manière indépendante.
- 12 Par décision du 5 novembre 2018, le *Helsingin hallinto-oikeus* (tribunal administratif de Helsinki) a rejeté le recours de A Oy en considérant que cette

société n'avait pas droit au taux réduit de taxe prévu à l'article 9 de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques. S'agissant de la taxation en commun, il a constaté que l'État finlandais n'a pas repris l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises dans la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques et qu'il n'existait pas non plus d'obligation à cet égard.

- 13 A Oy a formé un recours contre cette décision devant le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), en en demandant, entre autres, l'annulation. La société considère qu'elle est une petite brasserie juridiquement et économiquement indépendante au sens de l'article 9 de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques et que deux petites brasseries peuvent être traitées fiscalement comme une seule brasserie au sens de la directive sur les accises.

Résumé des arguments essentiels des parties

- 14 A Oy a fait valoir dans le cadre de son recours devant le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), pour autant que cela fasse l'objet de la présente demande de décision préjudicielle, que l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises contient une définition de la petite brasserie indépendante. **[Or. 4]** L'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive porte sur la définition d'une notion fondamentale étroitement liée à l'application de ladite directive et un élément d'une notion fondamentale ne saurait être écarté de la transposition au niveau national. L'objectif de la directive sur les accises et de la loi nationale relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques n'étaye pas la position selon laquelle le législateur a délibérément choisi de ne pas introduire dans la législation nationale la disposition de cette directive portant sur la taxation en commun. Les travaux préparatoires ne contiennent pas non plus d'indication du choix du législateur à cet égard.
- 15 Le taux réduit de taxe pour les petites brasseries a pour objectif de contrebalancer l'avantage concurrentiel obtenu par les grandes brasseries du fait de leur grande capacité de production et de soutenir ainsi les conditions d'activité des petites brasseries. En outre, l'objectif est d'empêcher les grandes brasseries de tirer profit du taux réduit en répartissant, pour des motifs formels, leur activité en petites brasseries. Cela ressort de l'arrêt du 2 avril 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, EU:C:2009:228).
- 16 En outre, A Oy a fait valoir que l'article 4, paragraphe 3, de la directive sur les accises exige que les taux d'accises réduits soient également appliqués de manière uniforme à la bière fournie par les petites brasseries situées dans d'autres États membres. En approuvant la position selon laquelle la disposition de la directive portant sur la taxation en commun n'a pas été reprise dans la législation nationale, l'État finlandais pourrait commettre une inégalité de traitement fiscal des bières de petite brasserie produites dans différents États membres.

- 17 Étant donné que la production annuelle additionnée de A Oy et de B Oy ne dépasse pas les volumes maximaux autorisés par la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques et que ces sociétés sont juridiquement et économiquement indépendantes des autres petites brasseries, A Oy considère qu'elles ont droit au taux réduit de taxe sur la base de leur production annuelle commune.
- 18 Devant le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), le *veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (service de défense des droits des destinataires de recettes fiscales, Finlande) a fait valoir, pour autant que cela fasse l'objet de la présente demande de décision préjudicielle, que l'article 9 de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques est conforme à l'article 4 de la directive sur les accises. Il importe toutefois de savoir si l'expression « peuvent être traitées comme une seule petite brasserie indépendante » figurant à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive doit être considérée comme conférant à un État membre la faculté ou l'obligation de considérer deux ou plusieurs petites brasseries qui coopèrent comme une « petite brasserie indépendante ». Cette disposition de ladite directive est formulée de manière facultative, c'est-à-dire en conférant un pouvoir d'appréciation, et n'est pas impérative. La loi nationale relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques ne contient pas de disposition analogue. Il est évident que la disposition de la directive devrait être reprise dans la loi nationale si elle avait un effet direct. [Or. 5]

La législation nationale

- 19 En vertu de l'article 9 (571/1997), premier alinéa (1298/2003 et 1128/2010), de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques (1471/1994), si le contribuable apporte des preuves fiables établissant que la bière a été produite par une entreprise juridiquement et économiquement indépendante d'autres entreprises de la même branche d'activité et dont le volume de bière produit au cours d'une année civile ne dépasse pas 10 000 000 litres, la taxe sur les boissons alcooliques applicable à la bière est réduite :
- 1) de 50 % dans la mesure où le volume de bière produit par l'entreprise au cours de l'année civile ne dépasse pas 200 000 litres ;
 - 2) de 30 % dans la mesure où le volume de bière produit par l'entreprise au cours de l'année civile est supérieur à 200 000 litres mais ne dépasse pas 3 000 000 litres ;
 - 3) de 20 % dans la mesure où le volume de bière produit par l'entreprise au cours de l'année civile est supérieur à 3 000 000 litres mais ne dépasse pas 5 500 000 litres ;

- 4) de 10 % dans la mesure où le volume de bière produit par l'entreprise au cours de l'année civile est supérieur à 5 500 000 litres mais ne dépasse pas 10 000 000 litres.
- 20 En vertu de l'article 9 (571/1997), troisième alinéa (1298/2003), de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques (1471/1994), si deux ou plusieurs entreprises visées au premier alinéa coopèrent entre elles pour la production ou au niveau opérationnel, cela n'est pas considéré comme signifiant qu'il existe une dépendance juridique ou économique entre elles. On entend par coopération pour la production et au niveau opérationnel l'approvisionnement en matières premières et en matériel nécessaires à la production de la bière ainsi que l'emballage, la commercialisation et la distribution de celle-ci. Toutefois, l'application du présent alinéa est subordonnée à la condition que le volume total de bière produit par les entreprises au cours de l'année civile ne dépasse pas 10 000 000 litres.
- 21 En vertu de l'article 9 (383/2015, applicable à compter du 1^{er} janvier 2015), premier alinéa, de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques (1471/1994), si le contribuable apporte des preuves fiables établissant que la bière a été produite par une brasserie juridiquement et économiquement indépendante de toute autre brasserie, physiquement distincte de toute autre brasserie, qui ne produit pas sous licence et dont le volume de bière produit au cours d'une année civile ne dépasse pas 15 000 000 litres, la taxe sur les boissons alcooliques applicable à la bière est réduite :
- 1) de 50 % dans la mesure où le volume de bière produit par la brasserie au cours de l'année civile ne dépasse pas 500 000 litres ;
 - 2) de 30 % dans la mesure où le volume de bière produit par la brasserie au cours de l'année civile est supérieur à 500 000 litres mais ne dépasse pas 3 000 000 litres ;
 - 3) de 20 % dans la mesure où le volume de bière produit par la brasserie au cours de l'année civile est supérieur à 3 000 000 litres mais ne dépasse pas 5 500 000 litres ;
 - 4) de 10 % dans la mesure où le volume de bière produit par la brasserie au cours de l'année civile est supérieur à 5 500 000 litres mais ne dépasse pas 10 000 000 litres. **[Or. 6]**
- 22 En vertu de l'article 9 (383/2015), troisième alinéa, de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques (1471/1994), si deux ou plusieurs brasseries visées au premier alinéa coopèrent entre elles pour la production ou au niveau opérationnel, cela n'est pas considéré comme signifiant qu'il existe une dépendance juridique ou économique entre elles. On entend par coopération pour la production et au niveau opérationnel l'approvisionnement en matières premières et en matériel nécessaires à la production de la bière ainsi que l'emballage, la commercialisation et la distribution de celle-ci. Toutefois,

l'application du présent alinéa est subordonnée à la condition que le volume total de bière produit par les brasseries au cours de l'année civile ne dépasse pas 15 000 000 litres.

Les dispositions pertinentes du droit de l'Union et la jurisprudence de l'Union

La directive sur les accises

- 23 La directive sur les accises établit des règles communes relatives aux structures des droits d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques. Elle définit et classe les différents types d'alcool et de boissons alcooliques en fonction de leurs caractéristiques et fournit un cadre juridique pour les taux d'accise réduits, les exonérations et les dérogations à accorder dans les différents secteurs.
- 24 Aux termes du troisième considérant de la directive sur les accises, il convient, pour le bon fonctionnement du marché intérieur, d'établir des définitions communes pour tous les produits concernés.
- 25 Le septième considérant de la directive sur les accises invoque que, dans le cas de la bière produite dans les petites brasseries indépendantes et de l'alcool éthylique produit dans les petites distilleries, des solutions communes sont nécessaires pour permettre aux États membres d'appliquer des taux d'accises réduits à ces produits.
- 26 Aux termes du considérant 17 de la directive sur les accises, dans les cas où les États membres sont autorisés à appliquer des taux réduits, ces taux ne doivent pas conduire à des distorsions de concurrence dans le cadre du marché intérieur.
- 27 Aux termes de l'article 4 de la directive sur les accises :
- « 1. Les États membres peuvent appliquer des taux d'accises réduits, qui peuvent être différents selon la production annuelle des brasseries concernées, à la bière brassée par des petites brasseries indépendantes dans les limites suivantes :
- les taux réduits ne sont pas appliqués aux entreprises produisant plus de 200 000 hectolitres de bière par an, **[Or. 7]**
 - les taux réduits, qui peuvent descendre en dessous du taux minimal, ne sont pas inférieurs de plus de 50 % au taux national normal de l'accise.
2. Aux fins de l'application des taux réduits, on entend par petite brasserie indépendante : une brasserie qui est juridiquement et économiquement indépendante de toute autre brasserie, qui utilise des installations physiquement distinctes de celles de toute autre brasserie et qui ne produit pas sous licence. Toutefois, lorsque deux ou plusieurs petites brasseries coopèrent et que leur production annuelle additionnée ne dépasse pas 200 000 hectolitres, ces brasseries peuvent être traitées comme une seule petite brasserie indépendante.

3. Les États membres veillent à ce que les taux réduits qu'ils introduisent éventuellement soient appliqués de la même manière à la bière fournie sur leur territoire en provenance de petites brasseries indépendantes situées dans d'autres États membres. Ils veillent notamment à ce qu'aucune livraison individuelle en provenance d'un autre État membre ne soit soumise à une accise supérieure à celle de son équivalent exact sur le plan national ».

La jurisprudence de la Cour

- 28 La Cour a interprété la définition de « petite brasserie indépendante » figurant à l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises dans son arrêt du 2 avril 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, EU:C:2009:228). Bien que cette affaire ait porté essentiellement sur l'interprétation de l'exigence d'indépendance juridique et économique d'une brasserie prévue dans cette disposition, la Cour, dans son arrêt, s'est également prononcée, de manière plus générale, sur l'objectif de la directive sur les accises et sur l'interprétation de ladite disposition.
- 29 Au point 21 de l'arrêt du 2 avril 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, EU:C:2009:228), la Cour a rappelé, en se référant au troisième considérant de la directive sur les accises et à l'intitulé de celle-ci, que pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, cette directive vise à établir des définitions communes pour tous les produits concernés et s'inscrit dans le cadre d'une politique d'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques. Selon la Cour, afin de garantir une application uniforme de cette directive, l'interprétation des notions contenues dans cette dernière doit être autonome, fondée sur le libellé des dispositions en cause ainsi que sur les finalités poursuivies par ladite directive.
- 30 La Cour a constaté, au point 25 de cet arrêt, que conformément aux septième et dix-septième considérants de la directive sur les accises, celle-ci vise, en ce qui concerne la bière produite dans les petites brasseries indépendantes, l'adoption de solutions communes [Or. 8] pour permettre aux États membres d'appliquer des taux d'accises réduits à ce produit, tout en évitant que ces taux réduits ne conduisent à des distorsions de concurrence dans le cadre du marché intérieur.
- 31 En vertu du point 26 dudit arrêt, il s'ensuit que la directive sur les accises tend à éviter que le bénéfice d'une telle réduction des droits d'accises ne soit octroyé à des brasseries dont la taille et la capacité de production pourraient être à l'origine de distorsions sur le marché intérieur.
- 32 Au point 29 du même arrêt, la Cour a considéré que l'objectif du critère d'indépendance est d'assurer que ce taux d'accise réduit profite véritablement aux brasseries pour lesquelles la taille constitue un handicap et non à celles qui appartiennent à un groupe.
- 33 La Cour s'est également prononcée sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises dans l'arrêt du 4 juin 2015, *Brasserie*

Bouquet (C-285/14, EU:C:2015:353). Cette affaire portait sur l'interprétation de la notion de « production sous licence » au sens de cette disposition.

Le caractère nécessaire de la demande de décision préjudicielle

Sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises

- 34 Selon le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), il n'existe pas, dans la jurisprudence antérieure de la Cour, de réponse univoque à la question de savoir si un État membre qui applique des taux d'accises réduits à la bière produite dans les petites brasseries indépendantes au sens de l'article 4 de la directive sur les accises doit également appliquer la disposition, prévue à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive, qui porte sur ce qu'il est convenu d'appeler la taxation en commun des petites brasseries, ou si l'application de cette disposition est laissée au pouvoir d'appréciation de cet État membre.
- 35 Selon le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), le libellé de l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises ne permet pas non plus de déduire une réponse claire à la question d'interprétation susmentionnée.
- 36 D'une part, il peut être considéré que l'expression « peuvent être traitées » figurant à la seconde phrase de cette disposition a pour objectif que l'application de la taxation en commun des petites brasseries soit laissée au pouvoir d'appréciation de l'État membre, même si celui-ci a décidé, conformément à l'article 4 de la directive sur les accises, d'appliquer des taux d'accises réduits à la bière produite dans les petites brasseries indépendantes. [Or. 9] Il est possible de conclure que si le législateur de l'Union avait eu pour objectif d'obliger un État membre qui applique des taux réduits à appliquer également la taxation en commun des petites brasseries, cette disposition aurait été formulée d'une manière qui aurait montré de manière plus explicite qu'elle est contraignante pour les États membres appliquant des taux réduits.
- 37 D'autre part, il peut être considéré que si le législateur de l'Union avait eu pour objectif que l'application de la taxation en commun soit laissée au pouvoir d'appréciation de l'État membre qui applique des taux réduits, il aurait probablement utilisé, à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises, une expression telle que « l'État membre peut ». Selon le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), il s'agit de la manière habituelle de rédiger une disposition (qui est utilisée, par exemple, à l'article 4, paragraphe 1, de cette directive) lorsque l'objectif est d'en laisser l'application au pouvoir d'appréciation de l'État membre en cause.
- 38 Il est donc également possible de conclure que l'emploi de l'expression « peuvent être traitées » figurant à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises se réfère non pas au pouvoir d'appréciation dont dispose l'État

membre quant à l'application de cette disposition, mais au fait que les brasseries qui ne remplissent pas les exigences d'indépendance de l'article 4, paragraphe 2, première phrase, mais qui remplissent les conditions de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, peuvent, *sans préjudice de la première phrase*, être traitées fiscalement comme une seule petite brasserie indépendante.

- 39 Selon cette interprétation, il peut être considéré que le terme « toutefois » employé à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises relie cette phrase à la définition de « petite brasserie indépendante » figurant à l'article 4, paragraphe 2, première phrase, de cette directive.
- 40 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) fait observer que, selon la jurisprudence de la Cour, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée et dont les termes ne permettent pas d'en déterminer avec certitude le sens et la portée, il importe de prendre en compte également le contexte et les finalités de cette disposition (voir, par exemple, arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, point 18).
- 41 Dans le présent contexte, la Cour a confirmé, aux points 20 et 21 de l'arrêt du 2 avril 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, EU:C:2009:228), que l'interprétation de la notion de « petite brasserie indépendante » figurant à l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises doit être autonome, fondée non seulement sur le libellé de cette disposition mais également sur les finalités poursuivies par cette directive. **[Or. 10]** Dans ce même contexte, la Cour a jugé que ladite directive, « pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, vise à établir des définitions communes pour tous les produits concernés et s'inscrit dans le cadre d'une politique d'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques ». Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) conclut que, à la lumière de cet objectif de la directive sur les accises, la notion de « petite brasserie indépendante » doit faire l'objet, tant pour son sens que pour sa portée, d'une interprétation uniforme dans tous les États membres qui appliquent des taux réduits sur le fondement de l'article 4 de cette directive.
- 42 Selon le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême), l'interprétation de l'article 4, paragraphe 2, de la directive sur les accises devrait, dans le cadre de la présente question d'interprétation, tenir compte non seulement de l'objectif général de cette directive mentionné ci-dessus, mais également des finalités spécifiques poursuivies par le législateur de l'Union en permettant à un État membre d'appliquer, conformément à l'article 4 de ladite directive, des taux d'accises réduits à la bière produite dans les petites brasseries.
- 43 À cet égard, le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) attire l'attention en particulier sur le point 25 de l'arrêt du 2 avril 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, EU:C:2009:228), dans lequel la Cour a jugé que la directive

sur les accises « vise, en ce qui concerne la bière produite dans les petites brasseries indépendantes, l'adoption de solutions communes pour permettre aux États membres d'appliquer des taux d'accises réduits à ce produit, tout en évitant que ces taux réduits ne conduisent à des distorsions de concurrence dans le cadre du marché intérieur ».

- 44 Au point 26 de l'arrêt du 2 avril 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, EU:C:2009:228), la Cour a en outre indiqué que la directive sur les accises « tend à éviter que le bénéfice d'une telle réduction des droits d'accises [prévue à l'article 4 de cette directive] ne soit octroyé à des brasseries dont la taille et la capacité de production pourraient être à l'origine de distorsions sur le marché intérieur ». Au point 29 de cet arrêt, la Cour a également constaté que l'objectif du critère d'indépendance énoncé à l'article 4, paragraphe 2, de ladite directive « [...] est d'assurer que ce taux d'accise réduit profite véritablement aux brasseries pour lesquelles la taille constitue un handicap et non à celles qui appartiennent à un groupe ».
- 45 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) conclut, sur le fondement des considérations de la Cour mentionnées ci-dessus, que l'interprétation de l'article 4 de la directive sur les accises doit tenir compte, d'une part, de ce que celle-ci vise à l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques [Or. 11] et, d'autre part, de l'objectif de promouvoir – sans distorsion de concurrence sur le marché intérieur – la position sur le marché des petites brasseries pour lesquelles la taille constitue un handicap.
- 46 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) considère que la décision d'un État membre qui applique des taux d'accises réduits de ne pas traiter fiscalement comme une seule petite brasserie indépendante deux ou plusieurs petites brasseries qui coopèrent et dont la production annuelle additionnée ne dépasse pas 200 000 hectolitres ne paraît pas conforme à l'objectif général de la directive sur les accises mentionné ci-dessus et aux finalités spécifiques de l'article 4 de celle-ci exposées ci-dessus. Cette décision semble, au contraire, entraîner une inégalité de traitement entre les brasseries les plus petites visées à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive, par rapport à celles qui peuvent être considérées comme « petites brasseries indépendantes » sur le fondement de l'article 4, paragraphe 2, première phrase, de ladite directive.
- 47 La première question préjudicielle est néanmoins posée compte tenu de l'ambiguïté du libellé de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises et de l'absence de jurisprudence de la Cour en la matière.

Sur l'effet direct de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises

- 48 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) relève que la disposition de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les

accises, relative à la taxation en commun des petites brasseries, n'a pas été transposée en droit interne finlandais.

- 49 Les dispositions relatives à la réduction de la taxe sur les boissons alcooliques applicable à la bière produite dans les petites brasseries figurent à l'article 9 de la loi 1471/1994 relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques (telle que modifiée en dernier lieu par la loi 383/2015). Toutefois, cet article ne contient pas de dispositions relatives à la taxation en commun des petites brasseries qui correspondraient à celle de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises.
- 50 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) fait observer, dans un souci de clarté, que l'article 9, troisième alinéa, de la loi relative à la taxe sur l'alcool et les boissons alcooliques ne correspond pas à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises. En effet, l'article 9, troisième alinéa, de cette loi ne fait qu'énoncer les conditions dans lesquelles lorsque deux ou plusieurs brasseries coopèrent entre elles pour la production ou au niveau opérationnel, celles-ci peuvent, malgré cette coopération, [Or. 12] être considérées comme de petites brasseries juridiquement et financièrement indépendantes. Cette disposition ne prévoit cependant pas la possibilité de traiter deux ou plusieurs petites brasseries comme une petite brasserie indépendante.
- 51 Par conséquent, pour l'hypothèse où la Cour jugerait, en réponse à la première question préjudicielle, qu'un État membre qui, conformément à l'article 4 de la directive sur les accises, applique des taux d'accises réduits à la bière produite dans les petites brasseries indépendantes doit également appliquer la règle portant sur ce qu'il est convenu d'appeler la taxation en commun des petites brasseries qui figure à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive, il convient d'apprécier si les particuliers tirent de cette dernière disposition des droits dont ils peuvent se prévaloir devant les juridictions nationales.
- 52 Selon une jurisprudence constante de la Cour, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État, soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir, par exemple, arrêt du 15 février 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, point 13).
- 53 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) estime que l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises pourrait éventuellement être considéré comme laissant à l'État membre un pouvoir d'appréciation en ce qu'il prévoit une condition maximale de production annuelle additionnée des brasseries fixée à 200 000 hectolitres. Cette condition correspond au volume maximal de production annuel prévu pour une petite brasserie indépendante par l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de cette directive. Toutefois, en vertu de l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive, les États

membres peuvent différencier les taux d'accises réduits en fonction de la production annuelle des brasseries dans la limite de ce volume maximal de production. Il est permis de penser que cette possibilité de différenciation vaut également pour la taxation en commun des brasseries au titre de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette même directive, ce qui pourrait éventuellement être considéré comme laissant à l'État membre un certain pouvoir d'appréciation.

- 54 D'autre part, il peut être considéré qu'un État membre qui décide d'opérer une différenciation des taux de taxe sur le fondement de l'article 4, paragraphe 1, de la directive sur les accises est nécessairement tenu d'appliquer un critère de différenciation analogue également dans le cadre de la taxation en commun au titre de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de cette directive. Selon le *korkein hallinto-oikeus* (Cour administrative suprême), cela serait justifié [Or, 13] du point de vue de l'égalité de traitement des petites brasseries. Dans ce cas, le pouvoir d'appréciation conféré par l'article 4 de la directive se rapporterait exclusivement à l'article 4, paragraphe 1, sans se rapporter à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase. Sur le fondement de cette interprétation, il devrait être considéré que cette dernière disposition prévoit une taxation en commun de deux ou plusieurs petites brasseries qui coopèrent et dont la production annuelle additionnée ne dépasse pas 200 000 hectolitres sans que ladite disposition confère à l'État membre de pouvoir d'appréciation pour son application.
- 55 La seconde question préjudicielle est toutefois posée en l'absence de jurisprudence de la Cour en la matière.
- 56 A Oy et le service de défense des droits des destinataires de recettes fiscales ont été mis en mesure de s'exprimer sur la présentation à la Cour d'une demande de décision préjudicielle.

L'ordonnance du korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) portant demande de décision préjudicielle à la Cour

- 57 Le korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de présenter à la Cour, sur le fondement de l'article 267 TFUE, une demande de décision préjudicielle portant sur l'application de l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises. La demande de décision préjudicielle est nécessaire pour statuer dans l'affaire pendante devant le korkein hallinto-oikeus.

Les questions préjudicielles

1. L'article 4 de la directive sur les accises doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre qui, conformément à cet article, applique des taux d'accises réduits à la bière produite dans les petites brasseries indépendantes doit également appliquer la disposition, prévue à l'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de

cette directive, qui porte sur ce qu'il est convenu d'appeler la taxation en commun des petites brasseries, ou l'application de cette disposition est-elle laissée au pouvoir d'appréciation de cet État membre ?

2. L'article 4, paragraphe 2, seconde phrase, de la directive sur les accises a-t-il un effet direct ?

[OMISSIS] **[Or. 14]** [OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL