

Vec C-223/20

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

28. máj 2020

Vnútroštátny súd:

Korkein hallinto-oikeus

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. máj 2020

Navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku:

B Oy

PRACOVNÝ DOKUMENT

MEDZITÝMNE UZNESENIE KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (Najvyšší správny súd, Fínsko)

Dátum uznesenia

20. mája 2020

[omissis]

Predmet

Návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore Európskej únie podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ)

**Navrhovateľka
v konaní
o oprávnom
prostriedku**

B Oy

**Napadnuté
rozhodnutie**

Rozhodnutie Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinky, Fínsko) č. 18/0921/1 z 5. novembra 2018

Opis problematiky

1. Vo veci, ktorú prejednáva Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd, Fínsko) a ktorej predmetom je výber spotrebných daní z alkoholických nápojov, treba rozhodnúť, či Tulli (colná správa, Fínsko) mohla vybrať od spoločnosti B Oy daň z alkoholických nápojov s odôvodnením, že táto spoločnosť nemá nárok na zníženú sadzbu dane z alkoholických nápojov stanovenú pre malé pivovary, lebo v dôsledku právneho a hospodárskeho prepojenia medzi ňou a ďalším malým pivovarom – A Oy – ju nemožno považovať za nezávislý malý pivovar v zmysle § 9 ods. 1 Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (fínsky zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojov).
2. Vzniká však otázka, či má uvedená spoločnosť na základe článku 4 ods. 2 druhej vety smernice Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladiení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje (ďalej len „smernica o štruktúrach“) spolu s ďalším malým pivovarom nárok na zníženú sadzbu spotrebnej dane, hoci vnútroštátny zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojov neobsahuje nijaké ustanovenie tohto druhu týkajúce sa spoločného zdaňovania malých pivovarov. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach vo vyššie uvedenom kontexte, ktorý je ešte podrobnejšie opísaný nižšie.

3. Tento súd žiada o prejednanie tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania spolu s návrhom na začatie prejudiciálneho konania týkajúcim sa spoločnosti A Oy.

Predmet konania a relevantný skutkový stav

4. B Oy je akciová spoločnosť založená podľa fínskeho práva. Predmetom podnikania tejto spoločnosti sú výroba „sahti“ (tradičné pivo) a piva, prevádzkovanie reštaurácií a pohostinstiev, výroba, ako aj maloobchod s alkoholickými a nealkoholickými nápojmi a súvisiacimi prístrojmi. Táto spoločnosť bola zaregistrovaná v roku 1985 a vyrába „sahti“, pivo, cider a destiláty. Jej výrobné závody sa nachádzajú v meste E.
5. Colná správa vykonala v spoločnosti B Oy v roku 2015 prevádzkovú kontrolu za obdobie od 1. januára 2013 do 31. decembra 2014, ktorá sa vzťahovala na výrobky tejto spoločnosti podliehajúce spotrebnej dani. Podľa správy o kontrole, ktorú 18. januára 2016 vyhotovila colná správa, vyrobila B Oy vo vlastných priestoroch a v priestoroch prenajatých od iných pivovarov v roku 2013 spolu približne 41 247 litrov a v roku 2014 spolu približne 32 350 litrov „sahti“ a piva. Táto spoločnosť vo svojom daňovom priznaní k dani z alkoholických nápojov deklarovala množstvo piva podliehajúce dani v produktovej skupine 1294, v ktorej je daň z alkoholických nápojov znížená o 50 percent.
6. Počas kontroly colná správa prešetrila prepojenia spoločnosti B Oy s inými pivovarmi. Podľa správy o kontrole je B Oy rodinný podnik, pričom D uviedol, že v rokoch 2013 a 2014 vlastnil 40 % akcií tohto podniku. B Oy vlastnila vyše 10 % akcií spoločnosti A Oy a D uviedol, že vlastnil 10 % akcií spoločnosti A Oy. V spornom období pôsobil D na vedúcich pozíciách v oboch spoločnostiach. Okrem toho B Oy a A Oy spolupracovali v oblasti výroby a prevádzky. B Oy vyrobila v závodoch prenajatých od spoločnosti A Oy tak v roku 2013, ako aj v roku 2014 spolu približne 2 700 litrov piva.
7. Colná správa dodatočnými platobnými výmermi z 9. novembra 2016 za roky 2013 a 2014 vyzvala spoločnosť B Oy na zaplatenie dane z alkoholických nápojov, úrokov z omeškania a pokuty. Podľa odôvodnení týchto rozhodnutí okolností, ktoré colná správa zistila pri kontrole, neumožňovali považovať túto spoločnosť za právne a hospodársky nezávislý pivovar v zmysle § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov. Pri posudzovaní veci sa zohľadnilo najmä postavenie D ako akcionára a jeho vedúca pozícia tak v spoločnosti B Oy, ako aj v spoločnosti A Oy. Pokiaľ ide o spoločné zdaňovanie spoločností B Oy a A Oy, v platobných výmeroch sa konštatovalo, že fínsky zákonodarca v § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov vedome neumožnil považovať dva alebo viaceré malé pivovary za jediný pivovar.
8. B Oy podala proti dodatočným platobným výmerom colnej správy námietku. O námietke uvedenej spoločnosti rozhodovala Verohallinto (daňová správa, Fínsko), na ktorú s účinnosťou od 1. januára 2017 prešiel výber spotrebných daní.

9. *Daňová správa* rozhodnutím zo 7. júna 2017 zamietla námietku spoločnosti B Oy.
10. B Oy napadla rozhodnutie daňovej správy na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki). Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) v rámci tohto konania požiadal ministerstvo financií o stanovisko k spoločnému zdaňovaniu v zmysle smernice o štruktúrach.
11. Podľa stanoviska, ktoré vydalo *ministerstvo financií* 12. júna 2016, ustanovenie článku 4 ods. 2 druhej vety smernice o štruktúrach nie je pre členské štáty záväzné, ale členské štáty, ktoré stanovujú zníženie dane pre malé pivovary, sa môžu rozhodnúť, či začlenia sporné ustanovenie do svojich vnútroštátnych právnych predpisov. Ustanovenie, ktoré by za určitých podmienok umožňovalo považovať dva alebo viaceré malé nezávislé pivovary na daňové účely za jediný pivovar, nebolo od začiatku začlenené do vnútroštátneho zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov ani neskôr doplnené do tohto zákona. Bolo to vedomé rozhodnutie zákonodarcu, keďže zámerom bolo priznať zníženie dane výslovne malým pivovarom, ktoré pôsobia samostatne.
12. *Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki)* svojím rozhodnutím z 5. novembra 2018 zamietol žalobu spoločnosti B Oy s odôvodnením, že táto spoločnosť nemala nárok na zníženie dane v zmysle § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov. Pokiaľ ide o spoločné zdaňovanie, Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) konštatoval, že Fínska republika neprebrala článok 4 ods. 2 druhej vety smernice o štruktúrach do zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov a že to ani vôbec nebola povinná urobiť.
13. B Oy podala proti rozhodnutiu Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki) opravný prostriedok na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) a navrhla okrem iného zrušiť rozhodnutie Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki). Táto spoločnosť zastáva názor, že je právne a hospodársky nezávislým malým pivovarom v zmysle § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov a že dva malé pivovary možno spôsobom uvedeným v smernici o štruktúrach považovať za jediný malý pivovar.

Zhrnutie základných tvrdení účastníkov konania

14. B Oy vo svojom opravnom prostriedku na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) – v rozsahu, v akom je to predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania – uviedla, že článok 4 ods. 2 smernice o štruktúrach obsahuje definíciu nezávislého malého pivovaru. V druhej vete sporného odseku sa nachádza definícia základného pojmu, ktorá je nerozlučne spojená s uplatňovaním smernice, pričom na vnútroštátnej úrovni nemožno neprebrať časť základného pojmu. Účel smernice o štruktúrach a vnútroštátneho zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov nepodporuje názor, že zákonodarca vedome neprebral ustanovenie o spoločnom zdaňovaní, ktoré je súčasťou smernice, do vnútroštátnych právnych predpisov. Legislatívne materiály tiež vôbec nesvedčia o takom rozhodnutí zákonodarcu.

15. Podľa uvedenej spoločnosti je účelom zníženia dane pre malé pivovary kompenzovať konkurenčnú výhodu veľkých pivovarov založenú na väčších výrobných kapacitách, a tak podporovať podmienky prevádzkovania malých pivovarov. Účelom je navyše zabrániť veľkým pivovarom, aby dosiahli zníženie dane tým, že svoju činnosť formálne rozdelia medzi malé pivovary. Vyplýva to z rozsudku Súdneho dvora vo veci C-83/08, Glücklich Brauerei GmbH.
16. B Oy navyše uviedla, že článok 4 ods. 3 smernice o štruktúrach vyžaduje, aby znížené sadzby spotrebnej dane rovnako platili aj pre pivo, ktoré dodávajú malé pivovary umiestnené v iných členských štátoch. Je možné, že Fínska republika tým, že schvaľuje názor, že ustanovenie smernice o spoločnom zdaňovaní malých pivovarov nie je súčasťou vnútroštátnych právnych predpisov, na daňové účely rozdielne zaobchádza s pivom, ktoré vyrábajú malé pivovary umiestnené v iných členských štátoch.
17. Keďže celková ročná produkcia spoločností B Oy a A Oy neprevyšuje horné hranice, ktoré pripúšťa zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojov, a tieto spoločnosti sú právne a hospodársky nezávislé od iných malých pivovarov, B Oy zastáva názor, že tieto spoločnosti by na základe spoločnej ročnej produkcie mali nárok na zníženie dane.
18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (orgán na ochranu práv príjemcov dane, Fínsko) v konaní na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) – v rozsahu, v akom je to predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania – uviedol, že § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov sa zhoduje s článkom 4 smernice o štruktúrach. Dôležité však je, či formulácia „avšak... tieto pivovary sa môžu považovať za samostatne nezávislé malé pivovary [za jediný nezávislý malý pivovar – *neoficiálny preklad*]“, ktorá sa nachádza v článku 4 ods. 2 druhej vete smernice, priznáva členskému štátu možnosť alebo ukladá povinnosť považovať viaceré malé pivovary, ktoré spolupracujú, za „jeden nezávislý malý pivovar“. Sporné ustanovenie smernice je vzhľadom na jeho znenie voliteľné, t. j. priznáva určitú mieru voľnej úvahy, a nie je kogentné. Vo vnútroštátnom zákone o dani z alkoholu a alkoholických nápojov sa nenachádza zodpovedajúce ustanovenie. Je zrejmé, že toto ustanovenie smernice by sa muselo prebrať do vnútroštátneho zákona, pokiaľ by malo priamy účinok.

Vnútroštátne právne predpisy

19. Podľa § 9 (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 571/1997) ods. 1 (v znení naposledy zmenenom zákonmi č. 1298/2003 a 1128/2010) Alkoholija alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (zákon č. 1471/1994 o dani z alkoholu a alkoholických nápojov) sa daň z alkoholických nápojov, ktorá sa má odvieť za pivo, zníži, ak je daňovník schopný spoľahlivo preukázať, že pivo bolo vyrobené v podniku, ktorý je právne a hospodársky nezávislý od iných podnikov v tom istom odvetví a ktorý za jeden kalendárny rok nevyrobí viac ako 10 000 000 litrov piva:

1. o 50 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré podnik vyrobí za kalendárny rok, neprevyšuje 200 000 litrov;
 2. o 30 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré podnik vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 200 000 a najviac 3 000 000 litrov;
 3. o 20 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré podnik vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 3 000 000 a najviac 5 500 000 litrov;
 4. o 10 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré podnik vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 5 500 000 a najviac 10 000 000 litrov.
20. Podľa § 9 (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 571/1997) ods. 3 (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 1298/2003) zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov (č. 1471/1994), pokiaľ dva alebo viaceré podniky v zmysle odseku 1 spolupracujú v oblasti výroby alebo prevádzky, nemá sa predpokladať, že to znamená, že medzi nimi existuje právny alebo hospodársky vzťah závislosti. Za spoluprácu v oblasti výroby alebo prevádzky sa považuje obstarávanie surovín a materiálov, ktoré sú potrebné na výrobu piva, ako aj balenie piva, marketing a odbyť. Podmienkou uplatnenia tohto odseku však je, že celková produkcia piva vyrobeného týmito podnikmi za kalendárny rok predstavuje najviac 10 000 000 litrov.
21. Podľa § 9 (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 383/2015, ktoré sa uplatňuje od 1. januára 2015) ods. 1 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov (č. 1471/1994) sa daň z alkoholických nápojov, ktorá sa má odvieť za pivo, zníži, ak je daňovník schopný spoľahlivo preukázať, že pivo bolo vyrobené v pivovare, ktorý je právne a hospodársky nezávislý od iných pivovarov, jeho priestory sú oddelené od priestorov iných pivovarov, nevykonáva licenčnú výrobu a za kalendárny rok nevyrobí viac ako 15 000 000 litrov piva:
1. o 50 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré pivovar vyrobí za kalendárny rok, neprevyšuje 500 000 litrov;
 2. o 30 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré pivovar vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 500 000 a najviac 3 000 000 litrov;
 3. o 20 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré pivovar vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 3 000 000 a najviac 5 500 000 litrov;
 4. o 10 percent, pokiaľ množstvo piva, ktoré pivovar vyrobí za kalendárny rok, predstavuje viac ako 5 500 000 a najviac 10 000 000 litrov.
22. Podľa § 9 (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 383/2015) ods. 3 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov (č. 1471/1994), pokiaľ dva alebo viaceré pivovary v zmysle odseku 1 spolupracujú v oblasti výroby alebo prevádzky, nemá sa predpokladať, že to znamená, že medzi nimi existuje právny alebo hospodársky vzťah závislosti. Za spoluprácu v oblasti výroby alebo

prevádzky sa považuje obstarávanie surovín a materiálov, ktoré sú potrebné na výrobu piva, ako aj balenie piva, marketing a odbyt. Podmienkou uplatnenia tohto odseku však je, že celková produkcia piva vyrobeného týmito pivovarmi za kalendárny rok predstavuje najviac 15 000 000 litrov.

Relevantné právne predpisy Únie a judikatúra

Smernica o štruktúrach

23. Smernica Rady 92/83/EHS z 19. októbra 1992 o zosúladení štruktúr spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje stanovuje spoločné pravidlá týkajúce sa štruktúry spotrebných daní pre etanol a alkoholické nápoje. V smernici sú jednotlivé druhy etanolu a alkoholických nápojov vymedzené a klasifikované podľa ich druhov a tiež je v nej stanovený právny rámec pre daňové úľavy, oslobodenia od dane a výnimky poskytované v určitých odvetviach.
24. Podľa tretieho odôvodnenia smernice pre správne fungovanie vnútorného trhu je dôležité stanoviť jednotné definície pre všetky príslušné výrobky.
25. Podľa siedmeho odôvodnenia smernice v prípade piva vyrábaného v malých nezávislých pivovaroch a v prípade etanolu vyrábaného v malých liehovaroch je potrebné jednotné riešenie umožňujúce členským štátom uplatnenie znížených daňových sadzieb na tieto výrobky.
26. Podľa sedemnásteho odôvodnenia smernice v prípadoch, keď členské štáty majú povolené uplatnenie znížených sadzieb, nesmú tieto znížené sadzby spôsobiť narušenie hospodárskej súťaže v rámci vnútorného trhu.
27. Článok 4 smernice znie:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať zredukované [znížené – *neoficiálny preklad*] daňové sadzby, ktoré môžu byť diferencované podľa ročnej produkcie príslušných pivovarov, a to na pivo vyrábané v nezávislých malých pivovaroch v rámci nasledujúcich limitov:

 - zredukované [znížené – *neoficiálny preklad*] sadzby sa nesmú uplatňovať na podniky vyrábajúce viac ako 200 000 hl piva ročne,
 - zredukované [znížené – *neoficiálny preklad*] sadzby, ktoré by mohli klesnúť pod hodnotu minimálnej sadzby, nesmú byť viac ako 50 % pod hodnotu štandardnej národnej sadzby spotrebnej dane.

2. Na účely zredukovaných [znížených – *neoficiálny preklad*] sadzieb platí, že pojem „nezávislý malý pivovar“ predstavuje pivovar, ktorý je právne a hospodársky nezávislý od ostatných pivovarov, ktorý používa priestory a budovy fyzicky sa nachádzajúce mimo priestorov a budov akéhokoľvek iného pivovaru a ktorý nepracuje na základe licencie. Avšak ak dva alebo viac malých

pivovarov spolupracuje a ich celková ročná produkcia neprekračuje hodnotu 200 000 hl, tieto pivovary sa môžu považovať za samostatne nezávislé malé pivovary [za jediný nezávislý malý pivovar – *neoficiálny preklad*].

3. Členské štáty musia zabezpečiť, aby sa všetky zredukované [znížené – *neoficiálny preklad*] sadzby, ktoré môžu zaviesť, uplatňovali rovnako aj na pivo dodávané na ich územie z nezávislých malých pivovarov situovaných v iných členských štátoch. Predovšetkým musia zabezpečiť, aby žiadna individuálna dodávka z akéhokoľvek iného členského štátu nebola nikdy zatážená vyššou daňou v porovnaní s jej zodpovedajúcim národným ekvivalentom.“

Judikatúra Súdneho dvora

28. Súdny dvor vyložil definíciu pojmu „nezávislý malý pivovar“, ktorá sa nachádza v článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach, vo svojom rozsudku C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Hoci sa táto vec týkala v podstate požiadavky právnej a hospodárskej nezávislosti, ktorá je zakotvená v tomto ustanovení, Súdny dvor sa v uvedenom rozsudku tiež všeobecnejšie vyjadril k cieľu smernice o štruktúrach a k výkladu článku 4 ods. 2 tejto smernice.
29. V bode 21 vyššie uvedeného rozsudku Súdny dvor s odkazom na tretie odôvodnenie smernice, ako aj jej názov poukázal na to, že táto smernica v rámci politiky harmonizácie štruktúr spotrebných daní z etanolu a alkoholických nápojov s cieľom zabezpečiť správne fungovanie vnútorného trhu sleduje stanovenie jednotných definícií pre všetky príslušné výrobky. Podľa Súdneho dvora musí byť výklad pojmov, ktoré sú v tejto smernici obsiahnuté, autonómny, založený na znení dotknutých ustanovení a na cieľoch sledovaných uvedenou smernicou, aby sa zaručilo jej jednotné uplatňovanie.
30. V bode 25 vyššie uvedeného rozsudku Súdny dvor konštatoval, že táto smernica v súlade so svojím siedmym a sedemnástym odôvodnením sleduje, pokiaľ ide o pivo vyrábané v malých nezávislých pivovaroach, prijatie spoločných riešení umožňujúcich členským štátom uplatnenie znížených daňových sadzieb na tento výrobok, pričom je potrebné vyhnúť sa tomu, aby tieto znížené sadzby spôsobili narušenie hospodárskej súťaže v rámci vnútorného trhu.
31. Podľa bodu 26 vyššie uvedeného rozsudku z toho vyplýva, že táto smernica sa chce vyhnúť tomu, aby sa výhoda z takéhoto zníženia spotrebných daní udelila pivovarom, ktorých veľkosť a kapacita produkcie by mohli byť pôvodom narušení vnútorného trhu.
32. V bode 29 vyššie uvedeného rozsudku Súdny dvor konštatoval, že cieľom kritéria nezávislosti je zabezpečiť, aby mali z tejto zníženej sadzby dane skutočne prospech pivovary, pre ktoré veľkosť predstavuje hendikep, a nie pivovary, ktoré patria do skupiny.

33. Súdny dvor sa k výkladu článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach vyjadril aj vo veci C-285/14, Brasserie Bouquet. V tejto veci išlo o výklad pojmu „licenčná výroba“ v zmysle uvedeného ustanovenia.

Potreba návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach

34. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) z doterajšej judikatúry Súdneho dvora nevyplýva jednoznačná odpoveď na otázku, či členský štát, ktorý uplatňuje na pivo, ktoré vyrábajú nezávislé malé pivovary v zmysle článku 4 smernice o štruktúrach, znížené sadzby spotrebnej dane, musí uplatňovať aj ustanovenie o spoločnom zdaňovaní malých pivovarov, ktoré sa nachádza v článku 4 ods. 2 druhej vete, alebo či uplatňovanie tohto posledného uvedeného ustanovenia závisí od voľnej úvahy dotknutého členského štátu.
35. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) zo znenia článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach nemožno vyvodiť jednoznačnú odpoveď na vyššie uvedenú výkladovú otázku.
36. Na jednej strane by sa dalo tvrdiť, že účel formulácie „sa môžu považovať“, ktorá je použitá v druhej vete sporného ustanovenia, spočíva v tom, že uplatňovanie spoločného zdaňovania malých pivovarov má závisieť od voľnej úvahy členského štátu aj v prípade, v ktorom sa členský štát rozhodol uplatňovať na pivo, ktoré vyrábajú nezávislé malé pivovary, znížené sadzby spotrebnej dane podľa článku 4 smernice o štruktúrach. Bolo by možné predpokladať, že pokiaľ by normotvorca Únie zamýšľal uložiť členskému štátu, ktorý uplatňuje znížené daňové sadzby, tiež povinnosť uplatňovať spoločné zdaňovanie malých pivovarov, toto ustanovenie by bolo sformulované spôsobom, ktorý by jednoznačnejšie vyjadroval, že pre členské štáty, ktoré uplatňujú znížené daňové sadzby, je záväzné.
37. Na druhej strane by sa dalo tiež tvrdiť, že pokiaľ by normotvorca Únie zamýšľal stanoviť, že uplatňovanie spoločného zdaňovania závisí od voľnej úvahy členského štátu, ktorý uplatňuje znížené daňové sadzby, v článku 4 ods. 2 druhej vete smernice by pravdepodobne použil napríklad formuláciu „členský štát môže“. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) je to obvyklá formulácia (ktorá je použitá napríklad aj v článku 4 ods. 1) ustanovenia, ak má jeho uplatňovanie závisieť od voľnej úvahy členského štátu.
38. Tak by sa tiež dalo predpokladať, že formulácia „môže považovať“, ktorá je použitá v článku 4 ods. 2 druhej vete smernice, nepoukazuje na voľnú úvahu členského štátu pri uplatňovaní tohto ustanovenia, ale na okolnosť, že pivovary, ktoré nespĺňajú požiadavky týkajúce sa nezávislosti, ktoré sú stanovené v článku 4 ods. 2 prvej vete, ale spĺňajú požiadavky stanovené v druhej vete sporného

ustanovenia, sa *bez toho, aby bola dotknutá prvá veta* tohto ustanovenia, môžu považovať pri zdaňovaní za jediný nezávislý malý pivovar.

39. Podľa tohto výkladu by bolo možné zastávať názor, že slovo „avšak“, ktoré je použité v článku 4 ods. 2 druhej vete, spája spornú vetu s definíciou pojmu „nezávislý malý pivovar“, ktorá sa nachádza v článku 4 ods. 2 prvej vete.
40. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) poukazuje na to, že podľa judikatúry Súdneho dvora pri výklade ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov s cieľom určiť jeho zmysel a význam a ktorého znenie neumožňuje s určitosťou zistiť jeho zmysel a význam, treba zohľadniť kontext a cieľ tohto ustanovenia (napr. rozsudok zo 6. marca 2008, C-98/07, Nordania Finans A/S, EU:C:2008:144, bod 18).
41. V predmetnom kontexte Súdny dvor v bodoch 20 a 21 svojho rozsudku vo vyššie uvedenej veci C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, potvrdil, že výklad pojmu „nezávislý malý pivovar“ uvedeného v článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach musí byť autonómny, založený na znení dotknutého ustanovenia a na cieľoch sledovaných smernicou. V tej istej súvislosti Súdny dvor poukázal na to, že smernica „... s cieľom zabezpečiť správne fungovanie vnútorného trhu sleduje stanovenie jednotných definícií pre všetky príslušné výrobky a patrí do rámca politiky harmonizácie štruktúr spotrebných daní z etanolu a alkoholických nápojov“. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) dospel k záveru, že pojem „nezávislý malý pivovar“ sa musí so zreteľom na vyššie uvedený cieľ smernice, pokiaľ ide tak o jeho obsah, ako aj o jeho význam, vykladať vo všetkých členských štátoch, ktoré uplatňujú znížené daňové sadzby na základe článku 4 smernice, jednotne.
42. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) treba pri výklade článku 4 ods. 2 smernice o štruktúrach v súvislosti s predmetnou výkladovou otázkou popri vyššie uvedenom všeobecnom celi smernice zohľadniť aj špecifické ciele, ktoré sledoval normotvorca Únie, keď členským štátom dovolil uplatňovať na pivo, ktoré vyrábajú malé pivovary, znížené sadzby spotrebnej dane podľa článku 4 smernice.
43. V tomto smere Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) poukazuje najmä na bod 25 rozsudku vo vyššie uvedenej veci C-83/03, Glückauf Brauerei GmbH, kde Súdny dvor konštatoval, že cieľom smernice je „... pokiaľ ide o pivo vyrábané v malých nezávislých pivovarochoch, prijatie spoločných riešení umožňujúcich členským štátom uplatnenie znížených daňových sadzieb na tento výrobok, pričom je potrebné vyhnúť sa tomu, aby tieto znížené sadzby spôsobili narušenie hospodárskej súťaže v rámci vnútorného trhu“.
44. V bode 26 rozsudku C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, Súdny dvor ďalej poukázal na to, že smernica o štruktúrach „... sa chce vyhnúť tomu, aby sa výhoda z takéhoto zníženia spotrebných daní [založeného na článku 4 smernice] udelila pivovarom, ktorých veľkosť a kapacita produkcie by mohli byť pôvodom

narušení vnútorného trhu“. V bode 29 tohto rozsudku Súdny dvor tiež konštatoval, že cieľom kritéria hospodárskej nezávislosti stanoveného v článku 4 ods. 2 smernice je „... zabezpečiť, aby mali z tejto zníženej sadzby dane skutočne prospech pivovary, pre ktoré veľkosť predstavuje hendikep, a nie pivovary, ktoré patria do skupiny“.

45. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) z vyššie uvedených úvah Súdneho dvora vyvodzuje, že pri výklade článku 4 ods. 2 smernice treba zohľadniť jednak snahu zosúladiť štruktúry spotrebných daní na etanol a alkoholické nápoje a jednak cieľ, ktorým je podporiť postavenie malých pivovarov na trhu, pre ktoré veľkosť predstavuje hendikep, bez narušenia hospodárskej súťaže v rámci vnútorného trhu.
46. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) by rozhodnutie členského štátu, ktorý uplatňuje znížené sadzby spotrebnej dane, nepovažovať dva alebo viaceré malé pivovary, ktoré spolupracujú a ktorých celková ročná produkcia neprekračuje 200 000 hektolitrov, za jediný nezávislý malý pivovar mohlo byť v rozpore s vyššie uvedeným všeobecným cieľom smernice a s vyššie opísanými špecifickými cieľmi článku 4 smernice. Toto rozhodnutie by mohlo naopak viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu s najmenšími pivovarmi v zmysle článku 4 ods. 2 druhej vety v porovnaní s tými pivovarmi, ktoré sa podľa prvej vety uvedeného ustanovenia môžu považovať za „nezávislé malé pivovary“.
47. Vzhľadom na potrebu vyložiť znenie článku 4 ods. 2 druhej vety smernice o štruktúrach a neexistenciu príslušnej judikatúry Súdneho dvora sa však kladie prvá prejudiciálna otázka.

Priamy účinok článku 4 ods. 2 druhej vety smernice o štruktúrach

48. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) konštatuje, že článok 4 ods. 2 druhá veta smernice o štruktúrach, ktorá sa týka spoločného zdaňovania malých pivovarov, nebola prebratá do vnútroštátneho fínskeho práva.
49. Ustanovenia o znížení dane z alkoholických nápojov v prípade piva vyrábaného malými pivovarmi, ktoré sú založené na článku 4 smernice, sa nachádzajú v § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov (č. 1471/1994) (v znení naposledy zmenenom zákonom č. 383/2015). V tomto paragrafe sa však nenachádzajú nijaké ustanovenia o spoločnom zdaňovaní malých pivovarov zodpovedajúce článku 4 ods. 2 druhej vete smernice.
50. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) v záujme jednoznačnosti poukazuje na to, že § 9 ods. 3 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov nezodpovedá článku 4 ods. 2 druhej vete smernice. V uvedenom ustanovení zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojov sú totiž upravené výlučne podmienky, pri splnení ktorých sa dva alebo viaceré malé pivovary, ktoré spolupracujú v oblasti výroby alebo prevádzky, majú napriek tejto spolupráci považovať za právne a hospodársky nezávislé malé pivovary. V tomto ustanovení

však nie je upravená možnosť, aby sa dva alebo viaceré malé pivovary považovali za jediný nezávislý malý pivovar.

51. Pokiaľ teda Súdny dvor odpovie na prvú prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že členský štát, ktorý podľa článku 4 smernice o štruktúrach uplatňuje na pivo, ktoré vyrábajú nezávislé malé pivovary, znížené sadzby spotrebnej dane, musí uplatňovať aj ustanovenie o spoločnom zdaňovaní malých pivovarov, ktoré sa nachádza v článku 4 ods. 2 druhej vety, treba posúdiť, či jednotlivcom môžu z posledného uvedeného ustanovenia vyplývať práva, ktorých sa môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.
52. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z hľadiska ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, majú jednotlivci právo sa ich dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, pokiaľ štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote alebo ju neprebral správne (napr. rozsudok z 15. februára 2017, C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, EU:C:2017:117, bod 13).
53. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) by sa článok 4 ods. 2 druhá veta smernice o štruktúrach prípadne mohla chápať v tom zmysle, že ponecháva členskému štátu určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ je v tomto ustanovení stanovená celková ročná produkcia pivovarov maximálne na 200 000 hektolitrov. Toto maximálne množstvo zodpovedá ročnému maximálnemu vyrobenému množstvu, ktoré článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice stanovuje pre nezávislý malý pivovar. Podľa článku 4 ods. 1 smernice však členské štáty môžu diferencovať znížené sadzby spotrebnej dane podľa ročnej produkcie príslušných pivovarov v rámci tohto maximálneho vyrobeného množstva. Bolo by možné predstaviť si, že táto možnosť diferenciácie sa týka aj spoločného zdaňovania pivovarov podľa článku 4 ods. 2 druhej vety smernice, čo členskému štátu môže ponechať určitú mieru voľnej úvahy.
54. Na druhej strane by sa dalo tvrdiť, že ak sa členský štát rozhodne vykonať diferenciáciu daňových sadzieb na základe článku 4 ods. 1 smernice, je nevyhnutne tiež povinný uplatniť zodpovedajúce diferenciačné kritérium pri spoločnom zdaňovaní podľa článku 4 ods. 2 druhej vety smernice. Podľa názoru Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) by to bolo z hľadiska rovnakého zaobchádzania s malými pivovarmi odôvodnené. V tomto prípade by sa voľná úvaha, ktorú priznáva článok 4 smernice, vzťahovala výlučne na článok 4 ods. 1, ale nie na článok 4 ods. 2 druhú vetu. Podľa tohto výkladu by bolo potrebné predpokladať, že v poslednom uvedenom ustanovení by bolo spoločné zdaňovanie dvoch alebo viacerých malých pivovarov, ktoré spolupracujú a ktorých celková ročná produkcia neprekračuje 200 000 hektolitrov, upravené spôsobom, ktorý členskému štátu pri uplatňovaní tohto ustanovenia neponecháva nijakú voľnú úvahu.

55. Keďže však neexistuje nijaká judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa tejto otázky, kladie sa druhá prejudiciálna otázka.
56. B Oy a orgánu na ochranu práv príjemcov dane bola v súdnom konaní poskytnutá možnosť, aby sa vyjadrili k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.

Medzitýmne uznesenie Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore Európskej únie

57. Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) rozhodol, že konanie vo veci sa prerušuje a Súdnemu dvoru Európskej únie sa na základe článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ) predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa uplatňovania článku 4 ods. 2 druhej vety smernice o štruktúrach. Podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania je potrebné pre rozhodnutie veci, ktorú prejednáva Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd).

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 4 smernice 92/83/EHS vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý podľa tohto ustanovenia uplatňuje na pivo, ktoré vyrábajú nezávislé malé pivovary, znížené sadzby spotrebnej dane, musí uplatňovať aj ustanovenie o spoločnom zdaňovaní malých pivovarov, ktoré sa nachádza v článku 4 ods. 2 druhej vete tejto smernice, alebo závisí uplatňovanie tohto posledného uvedeného ustanovenia od voľnej úvahy dotknutého členského štátu?

2. Má článok 4 ods. 2 druhá veta smernice 92/83/EHS priamy účinok?

[omissis]