

Дело C-223/20

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

28 май 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Korkein hallinto-oikeus (Финландия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 май 2020 г.

Жалбоподател:

В Оу

МЕЖДИННО ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (ВЪРХОВЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД, ФИНЛАНДИЯ) 20 май 2020 г. [...] Дата на определението

Относно

Преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз (наричан по-нататък „ДФЕС“)

Жалбоподател

В Оу

Обжалвано решение

№ 18/0921/1 от 5 ноември 2018 г. на Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия)

Въпроси

1. По висящото пред Korkein hallinto-oikeus (Върховен административен съд, Финландия) дело относно облагането с акциз на алкохолните напитки следва да се установи дали Tulli (митница) може да обложи В Оу с акциз върху алкохолните напитки с мотива, че това дружество няма право на предвидената по отношение на малки пивоварни намалена акцизна ставка за алкохолни напитки, поради обстоятелството, че заради наличието на правна и икономическа връзка между него и друга малка пивоварна, А Оу, първото не може да бъде смятано за независима малка пивоварна по смисъла на член 9, параграф 1 от финландския Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки).
2. Възниква обаче въпросът дали дружеството, съвместно с друга малка пивоварна, има право на намалена акцизна ставка на основание член 4, параграф 2, второ изречение от Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (наричана по-нататък „Директивата относно структурата“), въпреки че националният Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки не съдържа [ориг. 2] такъв вид разпоредба за общо данъчно облагане на малки пивоварни. Настоящото преюдициално запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата в посочения по-горе и доразвит по-нататък контекст.
3. От Съда се иска да разгледа преюдициалното запитване заедно с преюдициалното запитване относно А Оу.

Предмет на спора и относими фактически обстоятелства

4. В Оу е акционерно дружество, създадено съгласно финландското право. Предметът на дейност на дружеството е производство на саhti (традиционна бира) и бира, дейност на ресторанти и питейни заведения, производство и търговия на едро и дребно с алкохолни и безалкохолни напитки и уреди, свързани с тях. Дружеството е регистрирано през 1985 г. и произвежда саhti, бира сайдер и дестилатни продукти. Производствените му обекти са разположени в град Е.
5. През 2015 г. митницата извършва проверка в В Оу относно акцизните продукти на дружеството за периода от 1 януари 2013 г. до 31 декември 2014 г. Съгласно доклада от проверката, изготвен от митницата на 18 януари 2016 г., В Оу произвежда в собствените си помещения и в наети от други пивоварни помещения общо около 41 247 литра саhti и бира през 2013 г., а през 2014 г. — общо около 32 350 литра. В данъчната си декларация за алкохолни напитки дружеството декларира дължимите данъци върху бирата в продуктова група 1294, в която данъкът върху алкохолните напитки е намален с 50 %.

6. В хода на проверката митницата разследва връзките на В Оу с други пивоварни. Съгласно доклада от проверката В Оу е семейно предприятие, като D твърди, че през 2013 и 2014 г. притежава 40 % от дяловете в него. В А Оу В Оу държи 10 %, а D, по собствените му твърдения — 10 %. В разглеждания период D упражнява ръководни функции в двете дружества. Освен това В Оу и А Оу осъществяват производствена и оперативна съвместна дейност. В Оу произвежда общо около 2 700 литра бира в производствените помещения, наети от А Оу, както през 2013 г., така и през 2014 г.
7. С актове за установяване на митническо задължение от 9 ноември 2016 г. за периода 2013—2014 г. митницата иска от В Оу заплащането на данък върху алкохолните напитки, лихви за забава и глоба. Съгласно мотивите към актовете обстоятелствата, установени от митницата по време на проверката, не позволяват дружеството да се счита за правно и икономически независима пивоварна по смисъла за член 9 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки. При преценката на случая са взети предвид по-специално качеството на D като акционер и ръководната му позиция [ориг. 3] както в В Оу, така и в А Оу. По отношение на общото данъчно облагане на В Оу и А Оу в акта се посочва, че в член 9 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки финландският законодател съзнателно се е въздържал да смята две или повече малки пивоварни за една пивоварна.
8. В Оу подава възражение срещу актовете за установяване на митническо задължение, издадени от митницата. Възражението на дружеството е разгледано от Verohallinto (данъчна администрация), на която, считано от 1 януари 2017 г., е прехвърлено облагането с акцизи.
9. С решение от 7 юни 2017 г. данъчната администрация отхвърля възражението на В Оу.
10. В Оу обжалва решението на данъчната администрация пред Helsingin hallinto-oikeus (Административен съд Хелзинки, Финландия). В контекста на това производство Helsingin hallinto-oikeus иска от Министерството на финансите да изрази становище относно общото данъчно облагане по смисъла на Директивата относно структурата.
11. Съгласно становището от 12 юни 2016 г. на Министерството на финансите разпоредбата на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата няма задължителен характер за държавите членки, а държавите членки, които предвиждат намаление за малки пивоварни, биха могли да изберат дали да транспонират въпросната разпоредба в националното си законодателство. Във Финландия разпоредбата, която при определени условия позволявала данъчното третиране на две или повече независими малки пивоварни като една пивоварна, нито била включена от самото начало в националния Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки, нито

била добавена впоследствие към закона. Това представлявало съзнателен избор на законодателя, доколкото се целяло да се предостави намаление само на малки пивоварни, които осъществяват дейност самостоятелно.

12. С решението си от 5 ноември 2018 г. *Helsingin hallinto-oikeus* отхвърля жалбата на В Оу с мотива, че дружеството няма право на намаление на данъка по смисъла на член 9 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки. По отношение на общото данъчно облагане *Helsingin hallinto-oikeus* постановява, че финландската държава не е въвела член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата в Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки и в това отношение не съществува никакво задължение.
13. В Оу обжалва пред *Korkein hallinto-oikeus* решението на *Helsingin hallinto-oikeus* и иска, наред с останалото, отмяна на решението на *Helsingin hallinto-oikeus*. Дружеството счита, че е правно и икономически независима малка пивоварна по смисъла на член 9 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки и че две малки пивоварни могат да бъдат смятани за една малка пивоварна по посочения в Директивата относно структурата начин. [ориг. 4]

Резюме на основните доводи на страните

14. В жалбата си пред *Korkein hallinto-oikeus*, доколкото това е предмет на настоящото преюдициално запитване, В Оу изтъква, че член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата съдържа определение за независима малка пивоварна. Второто изречение на въпросния параграф 2 представлявало определение на основно понятие, неразделно свързано с прилагането на Директивата, и не било възможно част от основното понятие да се изключи на национално равнище от транспонирането. Целта на Директивата относно структурата и на националния Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки не подкрепяла идеята, че законодателят съзнателно не е въвел в националното законодателство разпоредбата за общо данъчно облагане, съдържаща се в Директивата. Подготвителните работи също не доказвали по никакъв начин, че законодателят е направил избор в това отношение.
15. Намаляването на данъка за малки пивоварни имало за цел да се компенсира конкурентното предимство на големите пивоварни, основано на по-големия производствен капацитет, и по този начин да се осигурят по-благоприятни оперативни условия на малките пивоварни. Освен това се целяло възпрепятстване на големите пивоварни да се ползват от намалението, като формално разпределят дейността си между малки пивоварни. Горното следвало от решението на Съда от 2 април 2009 г., *Glückauf Brauerei GmbH* (C-83/08, EU:C:2009:228).

16. В Оу изтъква също, че член 4, параграф 3 от Директивата за структурата изисква еднаквото прилагане на намалени акцизни ставки и по отношение на бира, която се доставя от малки пивоварни, намиращи се в други държави членки. Ако се приемела тезата, че разпоредбата на Директивата относно общото данъчно облагане на малки пивоварни не е въведена в националното законодателство, финландската държава можела да се окаже виновна за неравно данъчно третиране по отношение на бира, произведена в малки пивоварни, намиращи се в други държави членки.
17. Поради обстоятелството, че общото годишно производство на В Оу и на А Оу не надхвърля разрешените от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки максимални граници и че дружествата били правно и икономически независими от други малки пивоварни, В Оу счита, че дружествата имат право на намаление на данъка въз основа на годишното им производство взето заедно.
18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Службата за защита на правата на данъчнозадължените лица, Финландия) изтъква пред Korkein hallinto-oikeus, доколкото това е предмет на настоящото преюдициално запитване, че член 9 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки е идентичен с член 4 от Директивата относно структурата. От значение обаче било да се установи дали съдържащата се в член 4, параграф 2, второ изречение от директивата формулировка „тези пивоварни могат да бъдат смятани за една независима малка пивоварна“, предоставя възможност или налага задължение дадена държава членка да приема за „независима малка пивоварна“ повече от една малки пивоварни, [ориг. 5] които осъществяват съвместна дейност. Съгласно текста ѝ разглежданата разпоредба на Директивата била факултативна, т.е. предоставяла право на преценка и нямала задължителен характер. Националният Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки не съдържал съответстваща разпоредба. Очевидно било, че ако имала директен ефект, разпоредбата на Директивата би следвало да бъде въведена в националния закон.

Национално законодателство

19. Съгласно член 9 (последно изменен със Закон 571/1997), параграф 1 (последно изменен със Закони 1298/2003 и 1128/2010) от *Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki* (1471/1994) (Закон за данъка върху алкохола и алкохолните напитки 1471/1994), ако данъчнозадълженото лице е в състояние да докаже по надежден начин, че бирата е произведена в предприятие, което е правно и икономически независимо от друго предприятие от същия сектор, като количеството бира, произведено от него за една календарна година, не надхвърля 10 000 000 литра, дължимият за бирата данък върху алкохолните напитки се намалява:

- 1) с 50 %, доколкото количеството бира, произведено от предприятието през календарната година, не надхвърля 200 000 литра;
 - 2) с 30 %, доколкото количеството бира, произведено от предприятието през календарната година, е над 200 000 литра и не надхвърля 3 000 000 литра;
 - 3) с 20 %, доколкото количеството бира, произведено от предприятието през календарната година, е над 3 000 000 литра и не надхвърля 5 500 000 литра;
 - 4) с 10 %, доколкото количеството бира, произведено от предприятието през календарната година, е над 5 500 000 литра и не надхвърля 10 000 000 литра.
20. Съгласно член 9 (последно изменен със Закон 571/1997), параграф 3 (последно изменен със Закон 1298/2003) от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки (1471/1994) в случаите, когато две или повече предприятия осъществяват производствена или оперативна съвместна дейност по смисъла на параграф 1, не може да се приеме, че това означава, че съществува правна или икономическа зависимост между тях. За производствена или оперативна съвместна дейност се считат доставката на суровини и материали, необходими за производството на бира, както и бутилирането на бирата, маркетинга и дистрибуцията. Прилагането на този член обаче предполага общото производство на бира от предприятията през календарната година да не надхвърля 10 000 000 литра.
21. Съгласно член 9 (последно изменен със Закон 383/2015, в сила от 1 януари 2015 г.), параграф 1 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки (1471/1994), ако данъчнозадълженото лице е в състояние да докаже по надежден начин, че бирата е произведена в пивоварна, която е правно и икономически независима от други пивоварни, физически намираща се отделно от други пивоварни, не осъществява дейността си по предоставен лиценз и количеството бира произведено от нея през календарната година не надхвърля 15 000 000 литра, дължимият за бирата данък върху алкохолните напитки се намалява:
- 1) с 50 %, доколкото количеството бира, произведено от пивоварната през календарната година, не надхвърля 500 000 литра; **[ориг. 6]**
 - 2) с 30 %, доколкото количеството бира, произведено от пивоварната през календарната година, е над 500 000 литра и не надхвърля 3 000 000 литра;
 - 3) с 20 %, доколкото количеството бира, произведено от пивоварната през календарната година, е над 3 000 000 литра и не надхвърля 5 500 000 литра;
 - 4) с 10 %, доколкото количеството бира, произведено от пивоварната през календарната година, е над 5 500 000 литра и не надхвърля 10 000 000 литра.

22. Съгласно член 9 (последно изменен със Закон 383/2015), параграф 3 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки (1471/1994) в случаите, когато две или повече пивоварни осъществяват производствена или оперативна съвместна дейност по смисъла на параграф 1, не се приема, че това означава, че съществува правна или икономическа зависимост между тях. За производствена или оперативна съвместна дейност се считат доставката на суровини и материали, необходими за производството на бира, както и бутилирането на бирата, маркетинга и дистрибуцията. Прилагането на този член обаче предполага общото производство на бира от пивоварните през календарната година да не надвишава 15 000 000 литра.

Относитими разпоредби на правото на Съюза и съдебна практика

Директивата относно структурата

23. Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки установява общи правила относно акцизите върху алкохола и алкохолните напитки. Директивата определя и класифицира различните видове алкохол и алкохолни напитки според техните характеристики и определя правна рамка за предоставените в различни сектори данъчни намаления, освобождавания и дерогации.
24. Съгласно трето съображение от Директивата за правилното функциониране на вътрешния пазар е важно да се дадат общи определения за всички обхванати продукти.
25. Съгласно седмо съображение от Директивата се изисква намиране на общи решения, за да се позволи на държавите членки да прилагат намалени акцизни ставки по отношение на бира, произведена в малки независими пивоварни, и етилов алкохол, произведен в малки обекти за дестилиране.
26. Съгласно седемнадесето съображение от Директивата когато на държавите членки се разрешава да прилагат намалени акцизни ставки, такива намалени ставки не трябва да водят до нарушаване на конкуренцията във вътрешния пазар. [ориг. 7]
27. Член 4 от Директивата предвижда:
- „1. Държавите членки могат да прилагат за бира, произведена в независими малки пивоварни, намалени акцизни ставки, които се различават в зависимост от годишното производство на съответните пивоварни, при следните ограничения:

- намалените ставки не могат да бъдат прилагани по отношение на пивоварни, произвеждащи повече от 200000 хектолитра годишно;

- намалените ставки, които могат да падат под минималния размер, се определят на не по-малко от 50 % от стандартната национална ставка на акциза.

2. За целите на намалените ставки понятието „независима малка пивоварна“ означава пивоварна, която е правно и икономически независима от която и да е друга пивоварна, използва помещения, физически намиращи се отделно от помещенията на която и да е друга пивоварна, и не осъществява дейността си по предоставен лиценз. В случаите обаче, когато две или повече малки пивоварни осъществяват съвместна дейност и общото им годишно производство не надхвърля 200000 hl, тези пивоварни могат да бъдат смятани за една независима малка пивоварна.

3. Държавите членки осигуряват еднаквото прилагане на всички намалени ставки, които те биха могли да въведат, и по отношение на бира, която се доставя на тяхната територия от независими малки пивоварни, намиращи се в други държави членки. В частност те осигуряват за нито една отделно взета доставка от друга държава членка да не бъде определен по-висок акциз, отколкото за нейното точно национално съответствие.“

Практика на Съда

28. В решение от 2 април 2009 г., *Glückauf Brauerei GmbH*, (C-83/08, EU:C:2009:228) Съдът тълкува понятието „независими малки пивоварни“, съдържащо се в член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата. Макар това дело по същество да се отнася до тълкуването на поставеното в тази разпоредба условие за правна и икономическа независимост на пивоварната, в решението Съдът се произнася по-общо и относно целта на Директивата относно структурата и тълкуването на член 4, параграф 2 от нея.
29. Като се позовава на третото съображение от Директивата и на заглавието ѝ, в точка 21 от посоченото по-горе решение Съдът посочва, че с оглед на правилното функциониране на вътрешния пазар в рамките на политика за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки Директивата цели да даде общи определения за всички обхванати продукти. Според Съда [ориг. 8] съдържащите се в Директивата понятия трябва да се тълкуват самостоятелно въз основа на текста на разглежданите разпоредби, както и въз основа на преследваните с посочената директива цели, за да се гарантира еднаквото прилагане на тази директива.
30. В точка 25 от посоченото по-горе решение Съдът посочва, че съгласно седмото и седемнадесетото съображение от нея с тази директива се цели по отношение на бирата, произведена в малки независими пивоварни, да се приемат общи решения, за да се позволи на държавите членки да прилагат намалени акцизни ставки за този продукт, като следят тези намалени ставки да не водят до нарушаване на конкуренцията във вътрешния пазар.

31. Съгласно точка 26 от цитираното решение от посоченото следва, че с Директивата се цели да се избегне с такова намаление на акциза да се ползват пивоварни, чиито размер и производствен капацитет биха могли да доведат до нарушения на вътрешния пазар.
32. В точка 29 от посоченото по-горе решение Съдът посочва, че с критерия за независимост се цели се гарантира, че с намалената акцизна ставка се ползват действително пивоварните, които срещат затруднения поради размера си, а не принадлежащите към определена група пивоварни.
33. Съдът се е произнесъл относно тълкуването на член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата и по дело C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Това дело се отнася до тълкуването на понятието „осъществяване на дейност по предоставен лиценз“ по смисъла на цитираната разпоредба.

Необходимост от отправяне на преюдициалното запитване

Тълкуване на член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата

34. Според *Korkein hallinto-oikeus* досегашната практика на Съда не дава еднозначен отговор на въпроса дали държава членка, която прилага намалени акцизни ставки за бира, произведена в независими малки пивоварни по смисъла на член 4 от Директивата относно структурата, трябва да прилага и разпоредбата на член 4, параграф 2, второ изречение за общото данъчно облагане на малки пивоварни или съответната държава членка има право на преценка по отношение на прилагането на последната разпоредба. **[ориг. 9]**
35. *Korkein hallinto-oikeus* счита, че от текста на член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата не може да се получи еднозначен отговор на посочения по-горе въпрос относно тълкуването.
36. От една страна, можело да се твърди, че използваната във второ изречение от разглежданата разпоредба формулировка „могат да бъдат смятани“ цели да остави на преценката на държавата членка прилагането на общо данъчно облагане на малки пивоварни и когато държавата членка е решила в съответствие с член 4 от Директивата относно структурата да приложи намалените акцизни ставки и по отношение на бирата, произведена в независими малки пивоварни. Би могло да се приеме, че ако целта на законодателя на Съюза била да задължи държава членка, която прилага намалените акцизни ставки, да прилага и общото данъчно облагане на малки пивоварни, разпоредбата би била формулирана по такъв начин, който ясно да показва, че тя има задължителен характер за държавите членки, които прилагат намалени акцизни ставки.
37. От друга страна, можело също така да се твърди, че ако целта на законодателя на Съюза била да остави прилагането на общо данъчно

облагане на преценката на държавата членка, която прилага намалени акцизни ставки, в член 4, параграф 2, второ изречение от директивата той вероятно щял да използва напр. формулировката „държавата членка може“. Korkein hallinto-oikeus счита, че това е обичайна (и използвана напр. в член 4, параграф 1) формулировка на разпоредба, когато прилагането ѝ трябва да бъде оставено на преценката на държавата членка.

38. Така можело също да се приеме, че използваната в член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата формулировка „могат да бъдат смятани“ не указва, че държавата членка разполага със свобода на преценка при прилагането на тази разпоредба, а, че пивоварни, които отговарят на условията, посочени във второто изречение от разглежданата разпоредба, а не на тези, посочени в член 4, параграф 2, първо изречение относно независимостта, *без да се засяга първото изречение на разпоредбата*, при облагането могат да бъдат смятани за една независима малка пивоварна.
39. Съгласно това тълкуване можело да се приеме, че думата „обаче“, използвана в член 4, параграф 2, второ изречение, обвързва въпросното изречение с определението за „независима малка пивоварна“, съдържащо се в член 4, параграф 2, първо изречение.
40. Korkein hallinto-oikeus посочва, че съгласно практиката на Съда при тълкуването на разпоредба на правото на Съюза, която не съдържа изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват и самото ѝ съдържание не позволява да се определи със сигурност смисълът и обхватът ѝ, следва да се вземат предвид [ориг. 10] контекстът и целите на тази разпоредба (вж. решение от 6 март 2008 г., C-98/07, Nordania Finans A/S, ECLI:EU:C:2008:144, т. 18).
41. В разглеждания контекст в точки 20 и 21 от решението по посоченото по-горе дело C-83/08, Glücklich Brauerei GmbH, Съдът потвърждава, че понятието „независима малка пивоварна“, съдържащо се в член 4, параграф 2 от Директива относно структурата трябва да се тълкува самостоятелно въз основа на текста на разглежданата разпоредба, както и въз основа на преследваните с посочената директива цели. В същия контекст Съдът посочва, че „с оглед на правилното функциониране на вътрешния пазар тя цели да даде общи определения за всички обхванати продукти и е приета в рамките на политика за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки“. Korkein hallinto-oikeus заключава, че с оглед на посочената по-горе цел на Директивата във всички държави членки, които прилагат намалените акцизни ставки на основание член 4 от директивата, понятието „независима малка пивоварна“ трябва да се тълкува еднакво както по отношение на съдържанието му, така и по отношение на значението му.
42. Korkein hallinto-oikeus счита, че при тълкуването на член 4, параграф 2 от Директивата относно структурата в контекста на настоящия въпрос относно

тълкуването наред с посочената по-горе обща цел на Директивата следва да се вземат предвид и специфичните цели, които законодателят на Съюза преследва, като позволява на държавите членки на основание член 4 от Директивата да прилагат намалени акцизни ставки по отношение на бирата, произведена в малки пивоварни.

43. В това отношение *Korkein hallinto-oikeus* посочва по-специално точка 25 от решението по посоченото по-горе дело C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, в което Съдът установява, че тази директива се цели „по отношение на бирата, произведена в малки независими пивоварни, да се приемат общи решения, за да се позволи на държавите членки да прилагат намалени акцизни ставки за този продукт, като следят тези намалени ставки да не водят до нарушаване на конкуренцията във вътрешния пазар“.
44. В точка 26 от решението по дело C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, Съдът посочва също, че с Директивата относно структурата „се цели да се избегне с такова [основано на член 4 от директивата] намаление на акциза да се ползват пивоварни, чиито размер и производствен капацитет биха могли да доведат до нарушения на вътрешния пазар“. В точка 29 от решението Съдът посочва също, **[ориг. 11]** че с критерия за икономическа независимост, посочен в член 4, параграф 2 от Директивата, се цели „да се гарантира, че с намалената акцизна ставка се ползват действително пивоварните, които срещат затруднения поради размера си, а не принадлежащите към определена група пивоварни“.
45. От цитираните по-горе съображения на Съда *Korkein hallinto-oikeus* стига до заключението, че при тълкуването на член 4, параграф 2 от Директивата следва да се вземат предвид, от една страна, усилията за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки и, от друга страна, без да се нарушава конкуренцията на вътрешния пазар, да се подпомогне позицията на малките пивоварни на пазара, които поради своята големина са в по-неблагоприятно положение.
46. Според *Korkein hallinto-oikeus* изборът на държава членка, която прилага намалени акцизни ставки, да не смята две или повече малки пивоварни, които осъществяват съвместна дейност и чието общо годишно производство не надхвърля 200 000 хектолитра, за една независима малка пивоварна, не би могъл да бъде в съответствие с посочената по-горе обща цел на Директивата и на специфичните цели на член 4 от нея, описани по-горе. Този избор по-скоро би могъл да доведе до неравно третиране на най-малките от всички пивоварни по смисъла на член 4, параграф 2, второ изречение спрямо онези пивоварни, които съгласно първото изречение от посочената разпоредба могат да бъдат считани за „независими малки пивоварни“.
47. Като се има предвид обаче необходимостта от тълкуване на текста на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата и липсата

на практика на Съда в това отношение, се поставя първият преюдициален въпрос.

Директен ефект на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата

48. Korkein hallinto-oikeus установява, че член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата, който се отнася до общото данъчно облагане на малки пивоварни, не е транспониран в националното финландско право.
49. Разпоредбите относно намаляването на данъка върху алкохолните напитки за произведената в малки пивоварни бира, основани на член 4 от Директивата, се съдържат в член 9 (последно изменен със Закон 383/2015) от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки (1471/1994). Тази разпоредба обаче не съдържа съответстващи на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата разпоредби за общо данъчно облагане на малки пивоварни. [ориг. 12]
50. За да се избегне всяко съмнение, Korkein hallinto-oikeus посочва, че член 9, параграф 3 от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки не съответства на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата. Всъщност посочената разпоредба от Закона за данъка върху алкохола и алкохолните напитки урежда само условията, при които две или повече малки пивоварни, които осъществяват производствена и оперативна съвместна дейност, въпреки това сътрудничество могат да бъдат смятани за правно и икономически независими малки пивоварни. Тази разпоредба обаче не урежда възможността две или повече малки пивоварни да бъдат разглеждани като една независима малка пивоварна.
51. Следователно, ако Съдът отговори на първия преюдициален въпрос в смисъл, че държава членка, която прилага намалени акцизни ставки за бирата, произведена в независими малки пивоварни, трябва да прилага и съдържащата се в член 4, параграф 2, второ изречение разпоредба за общото данъчно облагане на малки пивоварни, следва да се прецени дали от последната посочена разпоредба частноправните субекти могат да изведат права, на които могат да се позовават пред националните юрисдикции.
52. Съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато от гледна точка на съдържанието си разпоредбите на една директива изглеждат безусловни и достатъчно точни, частноправните субекти могат основателно да се позовават на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в предвидения срок директивата в националното право или когато я е транспонирала неправилно (напр. решение от 15 февруари 2017 г., C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2017:117, т. 13).

53. Според Korkein hallinto-oikeus член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата би могъл евентуално да се разбира в смисъл, че оставя на държавата членка свобода на преценка, доколко разпоредбата определя максимално общо годишно производство на пивоварните в размер на 200 000 хектолитра. Максималното количество съответства на максималното количество годишно производство, установено в член 4, параграф 1, първо тире от Директивата за независима малка пивоварна. Съгласно член 4, параграф 1 от Директивата обаче държавите членки могат да степенуват намалените акцизни ставки в рамките на максималното количество на производството в зависимост от годишното производство на съответните пивоварни. Мислимо би било тази възможност за степенуване да се отнася и за общото данъчно облагане на пивоварни съгласно член 4, параграф 2, второ изречение от директивата, което би могло да остави на държавата членка известна свобода на преценка. [ориг. 13]
54. От друга страна, може да се твърди, че ако дадена държава членка реши да степенува акцизните ставки на основание член 4, параграф 1 от Директивата, тя непременно е длъжна да приложи и съответен критерий за степенуване в рамките на общото данъчно облагане, предвидено в член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата. Korkein hallinto-oikeus счита, че това би било оправдано от гледна точка на равното третиране на малки пивоварни. В този случай правото на преценка, предоставено в член 4 от Директивата, би се отнасяло само до член 4, параграф 1, а не до член 4, параграф 2, второ изречение. Съгласно това тълкуване би могло да се приеме, че общото данъчно облагане на две или повече малки пивоварни, които осъществяват съвместна дейност и чието общо годишно производство не надвишава 200 000 хектолитра, е уредено в последната посочена разпоредба по начин, който не оставя на държавата членка свобода на преценка при прилагането на тази разпоредба.
55. Поради липсата на практика на Съда по този въпрос обаче се поставя вторият преюдициален въпрос.
56. На В Оу и Службата за защита на правата на данъчнозадължените лица е предоставено правото да бъдат изслушани във връзка с отправянето на преюдициално запитване до Съда.

Междино определение на Korkein hallinto-oikeus относно отправянето на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз

57. Korkein hallinto-oikeus решава да спре производството и на основание член 267 ДФЕС да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз относно прилагането на член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата относно структурата. Отправянето на преюдициално запитване е необходимо за решаването на висящото пред Korkein hallinto-oikeus дело.

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли член 4 от Директива 92/83/ЕИО да се тълкува в смисъл, че държава членка, която съгласно тази разпоредба прилага намалени акцизни ставки за бира, произведена в независими малки пивоварни, трябва да прилага и разпоредбата за общото данъчно облагане на малки пивоварни, съдържаща се в член 4, параграф 2, второ изречение от Директивата, или съответната държава членка има право на преценка по отношение на прилагането на последната разпоредба?

2. Има ли член 4, параграф 2, второ изречение от Директива 92/83/ЕИО директен ефект?

[...] [ориг. 14] [...]