

Kohtuasi C-223/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

28. mai 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Korkein hallinto-oikeus (Soome)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. mai 2020

Kaebuse esitaja:

B Oy

Vastustaja:**KORKEIN HALLINTO-OIKEUSE VAHEOTSUS****Määruse
kuupäev**
20.5.2020
[...]**Teema**Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL)
artikli 267 alusel Euroopa Liidu Kohtule
esitatud eelotsusetaotlus**Apellatsioonkaebuse
esitaja**

B Oy

Vaidlustatud otsusHelsingin hallinto-oikeuse (Helsingi
halduskohus) 5. novembri 2018. aasta
otsus nr 18/0921/1**Küsimuse püstitus**

1. Korkein hallinto-oikeuses (Soome kõrgeim halduskohus) pooleli olevas kohtuasjas, mis käsitleb alkoholsete jookide aktsiisi tasumist, on vaja otsustada,

kas Soome Tolliamet (Tulli) võis B Oy-lt nõuda alkoholsetele jookidele aktsiisi tasumist põhjendusega, et sel ettevõttel puudus õigus väikestele õlletehastele kehtestatud vähendatud maksumääradele, kuna teda ei saanud Soome alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse (laki alkoholi- ja alkoholijumaverosta) § 9 lõike 1 tähenduses käsitleda väikese iseseisva õlletehasena tema ja ühe teise väikese õlletehase vahelise õigusliku ja majandusliku seose tõttu.

2. Küsimus on siiski selles, kas ettevõtjal on õigus kasutada nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiivi 92/83/EMÜ alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta (edaspidi „direktiiv 92/83/EMÜ“) artikli 4 lõike 2 teise lause alusel õigus kasutada vähendatud maksumäära koos teise väikese õlletehasega, kuigi Soome alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seadus ei sisalda ühtki sätet [lk 2] väikeste õlletehaste ühismaksustamise kohta. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 tõlgendamist eelnimetatud ja järgnevalt täpsemalt viidatud kontekstis.
3. Taotletakse eelotsusetaotluse menetlemist koos A Oy-d käsitleva eelotsusetaotlusega.

Kohtuvaidluse ese ja olulised faktilised asjaolud

4. B Oy on Soome õiguse kohaselt asutatud aktsiaselts. Ettevõtja tegevusala on *sahti* (traditsioonilise õlle) ja õlle tootmine, restoranide ja müügikohtade pidamine, alkoholisisaldusega jookide ja karastusjookide ning nende juurde kuuluvate seadmete jae- ja hulgimüük. Ettevõtja registreeriti 1985. aastal ning toodab *sahtit*, õlut, siidrit ja destillaattooteid. Ettevõtja tootmisrajatis asub E linnas.
5. Tolliamet kontrollis 2015. aastal B Oy tegevust 1. jaanuarist 2013 kuni 31. detsembrini 2014 ulatuva ajavahemiku vältel ettevõtja nende toodete osas, millele kohaldati aktsiisi. Tolliameti koostatud 18. jaanuari 2016 kontrolliaruande kohaselt tootis B Oy oma ruumides ja teistelt õlletehastelt renditud ruumides 2013. aastal kokku umbes 41 247 liitrit ja 2014. aastal kokku umbes 32 350 liitrit *sahti* t ja õlut. Ettevõtja märkis oma alkoholsete jookide maksudeklaratsioonis maksustatava tuluna kaubakoodiga 1294 õlle müügi, mille puhul vähendatakse alkoholsete jookide aktsiisi 50% võrra.
6. Kontrolli käigus tuvastas Tolliamet B Oy seosed teiste õlletehastega. Kontrolliaruande kohaselt on B Oy perekonnale kuuluv ettevõtja, mille osakapitalist kuulus D-le viimase andmetel 2013. j 2014. aastal 40%. A Oy osakapitalist kuulus B Oy-le ligikaudu 10% ja D-le viimase andmetel 10%. Vaatlusaluses ajavahemikus oli D mõlema ettevõtja tegevjuht. Lisaks tegid B Oy ja A Oy tootmis- ja juhtimisalast koostööd. B Oy tootis A Oy-lt renditud tootmisruumides aastal 2013 ja ka aastal 2014 kokku umbes 2700 liitrit õlut.
7. Tolliamet nõudis B Oy-lt 9. novembri 2016. aasta maksuotsustega 2013. ja 2014. aasta eest alkoholsete jookide aktsiisi, viivise ja trahvi maksmist. Otsuse põhjenduste kohaselt ei võimalda kontrollimisel tolli tuvastatud asjaolud pidada

ettevõtjat õiguslikult ja majanduslikult sõltumatuks õlletehaseks alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse § 9 tähenduses, Juhtumile hinnangut andes võeti eeskätt arvesse D omanikustaatust ja tema juhipositsiooni [lk 3] nii A Oy-s kui ka B Oy-s. B Oy ja A Oy ühismaksustamise osas leiti otsuses, et Soome seadusandja on teadlikult jätnud alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse §-s 9 sätestamata võimaluse käsitleda kaht või enam väikest õlletehast ühe tehaseksena.

8. B Oy esitas Tolliameti maksuotsuste peale vaide. Ettevõtja vaide vaatas läbi Soome Maksu- ja Tolliamet (Verohallinto), kellele Tolliameti asemel anti 1. jaanuaril 2017 üle aktsiisi kogumine.
9. *Maksu- ja Tolliamet* lükkas B Oy vaide tagasi oma 7. juuni 2017. aasta otsusega.
10. B Oy vaidlustas Maksu- ja Tolliameti otsuse Helsingin hallinto-oikeuses (Helsingi halduskohus). Kaebuse menetluse raames küsis see kohus rahandusministeeriumilt (valtiovarainministeriö) seisukohta ühismaksustamise kohta direktiivi 92/83/EMÜ tähenduses.
11. *Rahandusministeeriumi* 12. juunil 2016 esitatud seisukoha kohaselt ei ole direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teine lause liikmesriikide jaoks kohustuslik, vaid liikmesriigid, kes kehtestavad väikestele õlletehastele madalama maksumäära, võivad otsustada, kas nad võtavad vastava sätte riigisisesele õigusesse üle. Sätet, mis võimaldab teatud tingimuste korral kahte või enam väikest õlletehast maksustada ühe tehaseksena, ei ole algusest peale Soome alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seadusesse üle võetud ega sellesse hiljem lisatud. See oli olnud seadusandja teadlik otsus, kuna maksuvähendus sooviti anda väikestele, iseseisvalt tegutsevatele õlletehastele.
12. *Helsingin hallinto-oikeus* jättis oma 5. novembri 2018. aasta otsusega B Oy kaebuse rahuldamata põhjendusega, et ettevõtjal ei ole olnud õigust maksuvähendusele alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse § 9 tähenduses. See kohus leidis ühismaksustamise osas, et Soome riik ei ole direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teist lauset alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seadusesse üle võtnud ning et selleks puudus ka mis tahes kohustus.
13. B Oy esitas Helsingin hallinto-oikeuse otsuse peale apellatsioonkaebuse Korkein hallinto-oikeusele ja taotles muu hulgas Helsingin hallinto-oikeuse otsuse tühistamise nõude. Ettevõtja leiab, et ta on õiguslikult ja majanduslikult sõltumatu väike õlletehas alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse § 9 tähenduses ning et kahte väikest õlletehast võib direktiivis 92/83/EMÜ nimetatud viisil käsitleda ühe väikse õlletehaseksena. [lk 4]

Poolte peamiste argumentide kokkuvõte

14. B Oy väitis oma apellatsioonkaebuses Korkein hallinto-oikeusele, et käesoleva eelotsusetaotluse eseme seisukohalt on direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõikes 2

sätetatud väikese iseseisva õlletehase mõiste selgitus. Asjaomase lõike 2 teises lauses on tegemist direktiivi rakendamisega lahutamatu seotud põhimõiste määratlusega ning põhimõiste osa ei saa jätta riigisisesse õigusesse üle võtmata. Direktiivi 92/83/EMÜ ning Soome alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse eesmärk ei toeta seisukohta, et seadusandja jättis direktiivis sisalduva sätte ühismaksustamise kohta teadlikult riigisisesse õigusesse üle võtmata. Ka seadusandlikest materjalidest ei nähtu viiteid seadusandja sellekohase otsuse kohta.

15. Väikeste õlletehaste puhul on vähendatud maksumäära eesmärk on tasakaalustada suurte õlletehaste suuremate tootmismahutudest tulenevat konkurentsieelist ja toetada nii väikeste õlletehaste tegutsemist. Lisaks on eesmärk takistada suurtel õlletehastel kasutada vähendatud maksumäära, kui nad oma tegevuse formaalselt väiksemate õlletehaste vahel ära jaotavad. See nähtub Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas C-83/08: Glückauf Brauerei GmbH.
16. Selle kohta väitis B Oy, et direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõikega 3 nõutakse, et vähendatud aktsiisimäära kohaldatakse sama moodi õlle suhtes mida tarnitakse teiste liikmesriikide väikestest õlletehastest. Nõustudes seisukohaga, et direktiivi sätte väikeste õlletehaste ühismaksustamise kohta ei sisaldu riigisisestest õigusnormides, võib Soome riik olla süüdi teistes liikmesriikides väikestes õlletehastes toodetud õllede ebavõrdses maksualases kohtlemises.
17. Kuna B Oy ja A Oy aastane kogutoodang ei ületa alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seadusega lubatud ülempiirmäära ning ettevõtjad on õiguslikult ja majanduslikult teistest väikestest õlletehastest sõltumatud, on B Oy seisukohal, et ettevõtjatel on ühise aastatoodangu alusel õigus vähendatud maksumäärale.
18. *Maksutulu sissenõudmise järelevalve üksus* (Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö) väitis Korkein hallinto-oikeuses toimunud kohtuistungil, et käesoleva eelotsusetaotluse eseme jaoks olulises osas on alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse § 9 kooskõlas direktiivi 92/83/EMÜ artikliga 4. Oluline on aga vastata küsimusele, kas direktiivi artikli 4 lõike 2 teises lauses sisalduvad sõnad „võib neid õlletehaseid käsitleda ühe väikese iseseisva õlletehasena“ annavad liikmesriigile võimaluse või panevad talle kohustuse käsitleda enam kui ühte koostööd tegevat väikest õlletehast „ühe väikese [lk 5] iseseisva õlletehasena“. Kõnealune direktiivi sätte on sõnastatud valikulisena, st see annab kaalutusõiguse ega ole kohustuslik. Soome alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduses vastav sätte puudub. On ilmselge, et direktiivi sätte tuleb võtta riigisisesse õigusesse üle, kui sellel on vahetu õigusmõju.

Riigisiseseid õigusnormid

19. Alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiis seaduse (Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994)) § 9 (viimati seadusega 571/1997 muudetud redaktsioonis) lõike 1 (viimati seadustega 1298/2003 ja 1128/2010 muudetud

redaktsioonis) kohaselt vähendatakse õllelt tasutava alkohoolsete jookide aktsiisi määra, kui maksukohustuslane suudab usaldusväärset tõendada, et õlle on tootnud sama tegevusala teistest ettevõtjatest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatus ettevõtja, kelle ühes kalendriaastas toodetud õlle kogus ei ületa 10 000 000 liitrit:

- 1) 50% võrra, kui kalendriaastas ei ületa ettevõtja toodetud õlle kogus 200 000 liitrit;
 - 2) 30% võrra, kui kalendriaastas on ettevõtja toodetud õlle kogus on suurem kui 200 000 liitrit, kuid ei ületa 3 000 000 liitrit;
 - 3) 20% võrra, kui kalendriaastas on ettevõtja toodetud õlle kogus suurem kui 3 000 000 liitrit, kuid ei ületa 5 500 000 liitrit;
 - 4) 10% võrra, kui kalendriaastas on ettevõtja toodetud õlle kogus suurem kui 5 500 000 liitrit, kuid ei ületa 10 000 000 liitrit.
20. Alkoholi- ja alkohoolsete jookide aktsiisi seadus (1471/1994) § 9 (viimati seadusega 571/1997 muudetud redaktsioonis) lõike 3 (viimati seadustega 1298/2003 muudetud redaktsioonis) kohaselt ei tähenda see, et juhul kui kaks või enam ettevõtjat lõike 1 tähenduses teevad tootmis- või juhtimisalast koostööd, tähendab see, et nende vahel on õiguslik või majanduslik sõltuvussuhe. Tootmis- või juhtimisalaseks koostöök loetakse õlle valmistamiseks vajaliku tooraine ja materjali hankimine ning õlle pakendamine, turustamine ja müük. Selle lõike rakendamine eeldab aga, et ettevõtete ühine õlletoodang kalendriaastas ei ületa 10 000 000 liitrit.
21. Alkoholi- ja alkohoolsete jookide aktsiisi seaduse (1471/1994) § 9 (viimati seadusega 383/2015 muudetud redaktsioonis, kohaldatav alates 1. jaanuarist 2015) lõike 1 kohaselt vähendatakse õllelt tasutava alkohoolsete jookide aktsiisi, kui maksukohustuslane suudab usaldusväärset tõendada, et õlu on toodetud teistest õlletehastest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatus õlletehases, mis asub muudest õlletehastest füüsiliselt eraldi, ei tegele tootmisega litsentsi alusel ja kalendriaastas toodetav õlle kogus ei ületa 15 000 000 liitrit:
- 1) 50% võrra, kui kalendriaastas ei ületa õlletehases toodetud õlle kogus 500 000 liitrit; **[lk 6]**
 - 2) 30% võrra, kui kalendriaastas õlletehases toodetud õlle kogus on suurem kui 500 000 liitrit, kuid ei ületa 3 000 000 liitrit;
 - 3) 20% võrra, kui kalendriaastas õlletehases toodetud õlle kogus on suurem kui 3 000 000 liitrit, kuid ei ületa 5 500 000 liitrit;
 - 4) 10% võrra, kui kalendriaastas õlletehases toodetud õlle kogus on suurem kui 5 500 000 liitrit, kuid ei ületa 10 000 000 liitrit;

22. Alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse (1471/1994) § 9 (viimati seadusega 383/2015 muudetud redaktsioonis) lõike 3 kohaselt ei eeldata, et juhul kui kaks või enam õlletehast lõike 1 tähenduses teevad tootmis- või juhtimisalast koostööd, et nende vahel on õiguslik või majanduslik sõltuvussuhe. Tootmis- või juhtimisalaseks koostööks loetakse õlle valmistamiseks vajaliku tooraine ja materjali hankimine ning õlle pakendamine, turustamine ja müük. Selle lõike rakendamine eeldab aga, et õlletehaste ühine õlletoodang kalendriaastas ei ületa 15 000 000 liitrit.

Asjakohased liidu õiguse sätted ja kohtupraktika

Direktiiv 92/83/EMÜ

23. Nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/83/EMÜ alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisimaksude struktuuri ühtlustamise kohta nähakse ette alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi struktuuri ühiseid reeglid. Direktiivis on määratletud ja liigitatud erinevad alkoholi ja alkoholsete jookide liigid vastavalt nende tunnustele ning kehtestatud õiguslik raamistik teatud sektoritele tagatud maksusoodustuste, maksuvabastuste ja erandite kohta.
24. Direktiivi kolmanda põhjenduse kohaselt tuleks siseturu nõuetekohaseks toimimiseks määratleda kõikide asjaomaste toodete ühtlustatud mõisted.
25. Direktiivi seitsmenda põhjenduse kohaselt vajatakse väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õlle ja väikestes piiritusetehastes toodetud etanooli puhul ühiseid lahendusi, mis võimaldaksid liikmesriikidel nende toodete suhtes vähendada aktsiisimäärasid kohaldada.
26. Direktiivi seitsmeteistkümnenda põhjenduse kohaselt ei tohiks juhul, kui liikmesriikidel on lubatud kohaldada vähendatud aktsiisimäärasid, ei tohiks vähendatud määrad põhjustada konkurentsimoonutusi siseturul. [lk 7]
27. Direktiivi artikkel 4 sätestab:
- „1. Liikmesriigid võivad väikestes iseseisvates õlletehastes pruulitud õllele kohaldada vähendatud aktsiismaksumäärasid, mis võivad vastavalt aastatoodangule erineda, järgmistes piirides:
- vähendatud maksumäärasid ei kohaldata ettevõtetele, mis toodavad üle 200 000 hl õlut aastas,
 - vähendatud maksumäärad, mis võivad langeda alammäärast allapoole, ei tohi ühtsest siseriiklikust aktsiismaksumäärast olla üle 50% väiksemad.
2. Vähendatud maksumäärade kohaldamisel tähendab mõiste „väike iseseisev õlletehas“ õlletehast, mis on teistest õlletehastest õiguslikult ja majanduslikult sõltumatu, kasutab teistest õlletehastest füüsiliselt eraldiasetsevaid ruume ega

tegutse litsentsi alusel. Kui kaks või enam õlletehast teevad koostööd ja nende aastatoodang ei ületa kokku 200 000 hl, võib neid õlletehaseid käsitleda ühe väikese iseseisva õlletehasena.

3. Liikmesriigid tagavad, et kõiki vähendatud maksumäärasid, mida nad kehtestada võivad, kohaldataks samamoodi õlle suhtes, mis on nende territooriumile tarnitud teistes liikmesriikides asuvatest väikestest iseseisvatest õlletehastest. Eelkõige tagavad nad, et ühtki teistest liikmesriikidest pärit üksiktarnet ei maksustataks suurema maksuga kui sellele täpselt vastavat siseriiklikku tarnet.“

V. Euroopa Kohtu praktika

28. Euroopa Kohus tõlgendas direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõikes 2 sisalduvat mõistet „väikesed iseseisvad õlletehased“ oma otsuses kohtuasjas C-83/08: Glückauf Brauerei GmbH. Kuigi selles kohtuasjas oli tegemist peamiselt nimetatud sättes esitatud õlletehase õigusliku ja majandusliku iseseisvuse nõude tõlgendamise, avaldas Euroopa Kohus otsuses arvamust üldisemalt ka direktiivi 92/83/EMÜ eesmärgi kohta ja direktiivi artikli 4 lõike 2 tõlgendamise kohta.
29. Eelnimetatud kohtuotsuse punktis 21 märgib Euroopa Kohus direktiivi kolmandale põhjendusele ja selle peakirjale viidates, et siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks on direktiivi eesmärk määratleda kõikide asjaomaste toodete ühtlustatud mõisted ja see direktiiv on vastu võetud alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi struktuuri ühtlustamise poliitika raames. Euroopa Kohus on seisukohal, et [lk 8] selle direktiivi ühetaolise kohaldamise tagamiseks tuleb direktiivis kasutatud mõisteid tõlgendada iseseisvalt, arvestades asjasse puutuvate sätete sõnastust ja direktiiviga taotletavaid eesmärke.
30. Eelnimetatud kohtuotsuse punktis 25 leidis Euroopa Kohus, et vastavalt direktiivi 92/83 seitsmendale ja seitsmeteistkümnendale põhjendusele on direktiivi eesmärk väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õlle osas võtta vastu ühiseid lahendusi, mis võimaldaksid liikmesriikidel selle toote suhtes vähendatud aktsiisimäärasid kohaldada, vältides samal ajal seda, et need vähendatud maksumäärad põhjustaksid konkurentsimoonutusi siseturul.
31. Eelnimetatud kohtuotsuse punkti 26 kohaselt tuleneb sellest, et direktiivi eesmärk on vältida seda, et niisugust vähendatud aktsiisi kohaldatakse õlletehastele, mille suurus ja tootmisvõimsus võiksid põhjustada moonutusi siseturul.
32. Eelnimetatud kohtuotsuse punktis 29 leidis Euroopa Kohus, et sõltumatuse kriteeriumi eesmärk on tagada, et vähendatud aktsiisimäärast saavad tõepoolest kasu vaid õlletehased, mille suurus on nende endi jaoks ebasoodne tingimus, ning mitte kontserni kuuluvad õlletehased.
33. Euroopa Kohus avaldas direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 tõlgendamise kohta arvamust ka kohtuasjas C-285/14: Brasserie Bouquet. Selles kohtuasjas oli

tegemist mõiste „litsentsi alusel tootmine“ tõlgendamisega nimetatud sätte tähenduses.

Eelotsusetaotluse vajalikkus

Direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 tõlgendamine

34. Korkein hallinto-oikeus leidis, et senisest Euroopa Kohtu praktikast ei nähtu selget vastust küsimusele, kas liikmesriik, mis rakendab direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 tähenduses väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õllele vähendatud aktsiisimäära, peab kohaldama ka artikli 4 lõike 2 teises lauses sisalduvat sätet väikeste õlletehaste ühise maksustamise kohta või kas viimati nimetatud sättele kohaldamisel on asjaomasel liikmesriigil kaalutusõigus. [lk 9]
35. Korkein hallinto-oikeuse arvates ei saa direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 sõnastusest tuletada üheselt mõistetavat vastust käesolevale tõlgendamisküsimusele.
36. Ühelt poolt võib väita, et asjaomase sätte teises lauses kasutatud sõnastuse „võib [...] käsitleda“ eesmärk on anda liikmesriigile kaalutusõigus väikeste õlletehaste ühismaksustamise üle ka juhul, kui liikmesriik on otsustanud direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 kohaselt kohaldada väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õllele vähendatud aktsiisimäära. Kui liidu seadusandja oleks võtnud eesmärgiks kohustada vähendatud maksumäära kohaldavat liikmesriiki rakendama ka väikeste õlletehaste ühismaksustamist, oleks säte sõnastatud selliselt, et sätte siduvus vähendatud maksumäära kohaldava liikmesriigi jaoks on selgemalt väljendatud.
37. Teisalt võib ka väita, et juhul, kui liidu seadusandja on seadnud eesmärgiks anda vähendatud aktsiisimäära kohaldavale liikmesriigile kaalutusõiguse ühismaksustamise kohaldamise üle, oleks direktiivi artikli 4 lõike 2 teises lauses kasutatud sõnastust „liikmesriik võib“. Korkein hallinto-oikeuse arvates on siinjuures tegemist sätte tavalise (ja nt artiklis 4 lõikes 1 kasutatud) sõnastusega juhul, kui eesmärk on jätta kohaldamise osas liikmesriigile kaalutusõigus.
38. Nii saab nõustuda ka sellega, et direktiivi artikli 4 lõike 2 teises lauses kasutatud sõnastuse „võib [...] käsitleda“ puhul ei viidata liikmesriigi kaalutusõigusele sätte kohaldamisel, vaid asjaolule, et õlletehaseid, mis ei vasta artikli 4 lõike 2 esimese lauses seatud iseseisvuse nõudele, kuid vastavad kõnealuse sätte teises lauses sisalduvatele nõuetele, võib maksustamisel käsitleda ühe väikse iseseisva õlletehasena, *hoolimata* selle sätte *esimesest lausest*.
39. Selle tõlgenduse kohaselt saab võtta seisukoha, et artikli 4 lõike 2 teises lauses kasutatud sõna „võib [siiski]“ seostab kõnealuse lause artikli 4 lõike 2 esimeses lauses sisalduva mõistega „väike iseseisev õlletehas“.

40. Korkein hallinto-oikeus tõdeb, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada selle konteksti ja eesmärki, kui selle mõtte ja tähenduse kindlaksmääramiseks ei viidata selgelt liikmesriigi õigusele ning sätte sõnastus ei võimalda kindlalt selle **[lk 10]** mõtet ja tähendust kindlaks määrata (nt 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07, Nordania Finans A/S, EU:C:2008:144, punkt 18).
41. Käesolevas kontekstis on Euroopa Kohus kinnitanud eespool viidatud kohtuasjas C-83/08: Glückauf Brauerei GmbH tehtud otsuse punktides 20–21, et direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõikes 2 sisalduvat mõistet „väike iseseisev õlletehas“ tuleb tõlgendada iseseisvalt, arvestades kõnealuse sätte sõnastust ja direktiiviga taotletavaid eesmärke. Samas kontekstis on Euroopa Kohus tõdenud, et „[...] siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks on direktiivi eesmärk määratleda kõikide asjaomaste toodete ühtlustatud mõisted ja see direktiiv on vastu võetud alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisimaksu struktuuri ühtlustamise poliitika raames“. Korkein hallinto-oikeus järeldab, et eelnimetatud direktiivi eesmärki silmas pidades tuleb mõiste „väike iseseisev õlletehas“ sisu ja tähendust tõlgendada ühetaoliselt kõigis liikmesriikides, mis kohaldavad vähendatud maksumäära direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 alusel.
42. Korkein hallinto-oikeuse arvates tuleb direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 tõlgendamisel seoses käesoleva tõlgendamisküsimusega võtta direktiivi üldise eesmärgi kõrval arvesse ka spetsiifilisi eesmärke, mida liidu seadusandja taotles, andes liikmesriikidele õiguse kohaldada väikestes õlletehastes toodetud õllele direktiivi artikli 4 kohaselt vähendatud aktsiisimäära.
43. Selles osas viitab Korkein hallinto-oikeus eelkõige eelnimetatud kohtuasjas C-83/08: Glückauf Brauerei GmbH tehtud otsuse punktile 25, kus Euroopa Kohus leidis, et direktiivi eesmärk on „väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õlle osas võtta vastu ühiseid lahendusi, mis võimaldaksid liikmesriikidel selle toote suhtes vähendatud aktsiisimaksumäärasid kohaldada, vältides samal ajal seda, et need vähendatud maksumäärad põhjustaksid konkurentsimoanutusi siseturul.“
44. Eelnimetatud kohtuasjas C-83/08: Glückauf Brauerei GmbH tehtud otsuse punktis 26 tõdes Euroopa Kohus samuti, et direktiivi 92/83/EMÜ „eesmärk on vältida seda, et niisugust [direktiivi artiklil 4 tuginevat] vähendatud aktsiisimaksu kohaldatakse õlletehastele, mille suurus ja tootmisvõimsus võiksid põhjustada moonutusi siseturul.“ Kohtuotsuse punktis 29 leidis Euroopa Kohus, **[lk 11]** et direktiivi artikli 4 lõikes 2 sisalduva majandusliku sõltumatuse kriteeriumi eesmärk on „tagada, et vähendatud aktsiisimaksumäärast saavad tõepoolest kasu vaid õlletehased, mille suurus on nende endi jaoks ebasoodne tingimus, ning mitte kontserni kuuluvad õlletehased“.
45. Korkein hallinto-oikeus järeldab varem viidatud Euroopa Kohtu põhjendustest, et direktiivi artikli 4 lõike 2 tõlgendamisel tuleb esiteks võtta arvesse püüet ühtlustada alkoholi ja alkoholsete jookide aktsiisi struktuuri ning teiseks

eesmärki edendada siseturul konkurentsimoonutusi põhjustamata selliste väikeste õlletehaste turupositsiooni, mille suurus on nende endi jaoks ebasoodne tingimus.

46. Korkein hallinto-oikeuse arvates ei ole vähendatud aktsiisimäära rakendava liikmesriigi otsus mitte käsitleda ühe iseseisva õlletehasena kaht või enamat väikest õlletehast, mis teevad koostööd ja mille ühine aastatoodang ei ületa 200 000 hektoliitrit, kooskõlas direktiivi üldise eesmärgiga ja artiklist 4 tulenevate enne kirjeldatud spetsiifiliste eesmärkidega. See võib lisaks tuua kaasa artikli 4 lõike 2 teise lause tähenduses kõige väiksemate õlletehaste ebavõrdse kohtlemise võrreldes nende õlletehastega, mida nimetatud õigusnormi esimeses lauses käsitletakse „väikeste iseseisvate õlletehastena“.
47. Võttes arvesse vajadust tõlgendada direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teise lause sõnastust ja sellekohase Euroopa Kohtu praktika puudumist, esitataksegi esimene eelotsuse küsimus.

Direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teise lause vahetu õigusmõju

48. Korkein hallinto-oikeus väidab, et direktiivi 92/38/EMÜ artikli 4 lõike 2 teine lause, milles käsitletakse väikeste õlletehaste ühismaksustamist, ei ole Soome õigusesse üle võetud.
49. Direktiivi artiklil 4 tuginevad sätted alkoholsete jookide aktsiisi vähendamise kohta väikestes õlletehastes toodetud õlle puhul sisalduvad Soome alkoholi ja alkoholsete jookide maksude seaduse (1471/1994) §-s 9 (viimati seadusega 383/2015 muudetud redaktsioonis). See õigusnorm ei sisalda aga ühtki direktiivi artikli 4 lõike 2 teisele lausele vastavat sätet väikeste õlletehaste ühise maksustamise kohta. **[lk 12]**
50. Selguse huvides juhib Korkein hallinto-oikeus tähelepanu sellele, et alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse § 9 lõige 3 ei vasta direktiivi artikli 4 lõike 2 teisele lausele. Alkoholi- ja alkoholsete jookide aktsiisi seaduse nimetatud sättes on nimelt ette nähtud vaid tingimused, mille täidetuse korral võib kahte või enamat väikest õlletehast, mis teevad tootmis- või juhtimisalast koostööd, sellele koostööle vaatamata käsitleda õiguslikult ja majanduslikult sõltumatute väikeste õlletehastena. Samuti ei ole selles sättes ette nähtud võimalust käsitleda kaht või enamat väikest õlletehast ühe väikse sõltumatu õlletehasena.
51. Seega tuleb juhu, kui Euroopa Kohus vastab esimesele eelotsuse küsimusele, et liikmesriik, kes kohaldab direktiivi 92/38/EMÜ artikli 4 kohaselt väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õllele vähendatud aktsiisimäära, peab kohaldama ka artikli 4 lõike 2 teises lauses sisalduvat sätet väikeste õlletehaste ühismaksustamise kohta, hinnata, kas viimati nimetatud õigusnormist võivad üksikisikutele tuleneda õigused, millele saab tugineda liikmesriigi kohtus.
52. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib isik kõigil juhtudel, mille puhul direktiivi sätted on tingimusteta ja piisavalt täpsed, riigi vastu nõuet esitades

liikmesriigi kohtus tugineda neile sätetele, kui riik ei ole direktiivi õigel ajal või nõuetekohaselt riigisisesse õigusesse üle võtnud (nt 15. veebruari 2017. aasta otsus kohtuasjas C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2017:117, punkt 13).

53. Korkein hallinto-oikeuse arvates võib direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teist lauset teatud asjaoludel mõista selliselt, et see jätab liikmesriigile kaalutusõiguse ulatuses, milleks on sättes kehtestatud õlletehaste ühise aastatoodangu ülemmäär 200 000 hektoliitrit. See koguse ülemmäär vastab aastatoodangu maksimaalsele kogusele, mis on kehtestatud direktiivi artikli 4 lõike 1 esimeses taandes väikeste iseseisvate õlletehaste kohta. Direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õllele kohaldada vähendatud aktsiisimäärasid, mis võivad olla eristatud vastavalt aastatoodangule. On mõeldav, et see eristamisvõimalus käib ka direktiivi artikli 4 lõike 2 teise lause kohase õlletehaste ühismaksustamise kohta, mille osas võib liikmesriigile olla jäetud teatud kaalutusõigus. [lk 13]
54. Teisalt võib asuda seisukohale, et liikmesriik, kes on otsustanud kohaldada eristatud maksumäärasid direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel, on kohustatud kohaldama vastavat eristamiskriteeriumi direktiivi artikli 4 lõike 2 teise lause kohasel ühismaksustamisel. Korkein hallinto-oikeuse arvates oleks see põhjendatud väikeste õlletehaste võrdse kohtlemise seisukohast. Sellisel juhul piirduks direktiivi artikliga 4 antud kaalutusõigus vaid artikli 4 lõikega 1, ei oleks aga seotud artikli 4 lõike 2 teise lausega. Sellise tõlgenduse kohaselt tuleks lähtuda sellest, et viimati nimetatud sättes oleks kahe või enama väikse õlletehase, mis teevad koostööd ja mille ühine aastatoodang ei ületa 200 000 hektoliitrit, ühismaksustamine reguleeritud selliselt, et liikmesriigil puudub selle sätte kohaldamisel mis tahes kaalutusõigus.
55. Kuna selle küsimuse osas puudub Euroopa Kohtu praktika, esitatakse teine eelotsuse küsimus.
56. B Oy-le ja maksutulu sissenõudmise järelevalve üksusele on antud võimalus olla ära kuulatud Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise osas.

Korkein hallinto-oikeuse määrus Euroopa Liidu Kohtult eelotsuse küsimise kohta

57. Korkein hallinto-oikeus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 alusel eelotsusetaotluse direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõike 2 teise lause kohaldamise osas. Eelotsuse taotlemine on Korkein hallinto-oikeuse menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks vajalik.

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 92/83/EMÜ artiklit 4 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kohaldab väikestes iseseisvates õlletehastes toodetud õllele selle sätte alusel vähendatud aktsiisimäära, peab kohaldama direktiivi artikli 4 lõike 2 teises lauses sisalduvat sätet ka väikeste õlletehaste ühismaksustamise kohta või on selle sätte kohaldamiseks jäetud asjaomasele liikmesriigi kaalutusõigus?

2. Kas direktiivi 92/83/EMÜ artikli 4 lõikel 2 on vahetu õigusmõju?

[...] **[lk 14]** [...]

TÖÖDOKUMENT