

Predmet C-221/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

28. svibnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Korkein hallinto-oikeus (Finska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

20. svibnja 2020.

Žalitelj:

A Oy

**PRIVREMENO RJEŠENJE KORKEIN HALLINTO-OIKEUSA Datum
rješenja**

20. svibnja 2020.

[*omissis*]

Predmet

Zahtjev za prethodnu odluku upućen Sudu Europske unije u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU)

Žalitelj

A Oy

Pobijana odluka

Br. 18/0924/1 Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju, Finska) od 5. studenoga 2018.

Predmet

1. U predmetu koji se vodi pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud, Finska) u kojem je riječ o naplati trošarina na alkoholna pića valja odlučiti je li Tulli (Carinska uprava, Finska) od društva A Oy smjela naplatiti porez na alkoholna pića uz obrazloženje da to društvo nema pravo na sniženu stopu trošarina na alkoholna pića koja se predviđa za male pivovare jer se društvo A Oy zbog pravne i gospodarske povezanosti s drugom malom pivovarom, društvom B Oy, ne može smatrati samostalnom malom pivovarom u smislu članka 9. stavka 1. finskog Lakija alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Zakon o porezu na alkohol i alkoholna pića).
2. Međutim, postavlja se pitanje ima li društvo na temelju članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića (u daljnjem tekstu: Direktiva o strukturi trošarina) zajedno s drugom malom pivovarom pravo na sniženu stopu trošarina iako nacionalni Zakon o porezu na alkohol i alkoholna pića ne sadržava takvu [orig. str. 2.] odredbu o zajedničkom oporezivanju malih pivovara. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina u prethodno navedenom kontekstu i kontekstu koji se navodi u nastavku.
3. Traži se da se ovaj zahtjev za prethodnu odluku razmotri zajedno sa zahtjevom za prethodnu odluku koji se odnosi na društvo B Oy.

Predmet spora i relevantne činjenice

4. A Oy je dioničko društvo osnovano u skladu s finskim pravom. Predmet poslovanja društva jesu upravljanje pivovarom i ugostiteljskim objektom, maloprodaja pića i pribora odnosno opreme za proizvodnju i konzumaciju piva te ulaganja u sektoru pića. Društvo proizvodi pivo od travnja 2013. u svojoj pivovari u gradu C.
5. Carinska uprava je u društvu A Oy 2016. godine izvršila reviziju poslovanja za razdoblje od 1. svibnja 2013. do 31. prosinca 2015. koja se odnosila na proizvode društva koji podliježu plaćanju trošarina. U skladu s revizijskim izvještajem koji je carinska uprava sastavila 12. listopada 2016., bruto proizvodnja piva društva A Oy od 2013. do 2014. godine iznosila je ukupno 299 937 litara. Društvo je u svojoj prijavi poreza na alkoholna pića za predmetno razdoblje prijavilo ukupno 204 679 litara kao oporezivu količinu piva. Pivo je prijavljeno u skupini proizvoda 1294, u kojoj je porez na alkoholna pića umanjen za 50 posto.
6. U okviru revizije carinska uprava utvrdila je povezanost društva A Oy s drugim pivovarima. U skladu s revizijskim izvještajem, društvo B Oy je u 2013. i 2014. godini u društvu A Oy držalo 11 posto udjela te 12 posto udjela u 2015. godini. U predmetnom razdoblju, osoba D držala je u društvu B Oy udjele od 37,55 posto i u društvu udjele od 6,87 posto te je istodobno u oba društva obavljala upravljačke

funkcije. Osim toga, između društva A Oy i B Oy postojala je proizvodna i operativna suradnja. Društvo A Oy proizvodilo je marke piva društva B Oy. Piva društva A Oy skladištila su se i u trošarinskom skladištu društva B Oy.

7. Rješenjem o ponovnom obračunu poreza od 9. prosinca 2016. carinska uprava je od društva A Oy za razdoblje od 2013. do 2015. zahtijevala plaćanje poreza na alkoholna pića, penala zbog kašnjenja i novčane kazne. U skladu s obrazloženjima rješenja, činjenice koje su utvrđene prilikom revizije koju je izvršila carinska uprava nisu omogućavale da se društvo smatra pravno i gospodarski neovisnom pivovarom u smislu članka 9. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića. Prilikom ocjene predmeta osobito se uzeo u obzir položaj osobe D kao dioničara i njegova upravljačka funkcija i u društvu A Oy i u društvu B Oy. U rješenju je u pogledu zajedničkog oporezivanja društva A Oy i B Oy utvrđeno da je finski zakonodavac u članku 9. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića svjesno odlučio da dvije ili više manjih pivovara neće tretirati kao jednu pivovaru. **[orig. str. 3.]**
8. Društvo A Oy podnijelo je prigovor protiv rješenja o ponovnom obračunu poreza koje je donijela carinska uprava. Verohallinto (Porezna uprava, Finska) je obradio prigovor društva jer je na njega prenesena naplata trošarina s učinkom od 1. siječnja 2017.
9. *Porezna uprava* odbila je prigovor društva A Oy odlukom od 7. lipnja 2017.
10. Društvo A Oy pobijalo je odluku porezne uprave pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju). U okviru tužbe društva B Oy, koja je istodobno u tijeku pred Helsingin hallinto-oikeusom (Upravni sud u Helsinkiju), taj je sud od Ministarstva financija zatražio mišljenje u pogledu zajedničkog oporezivanja u smislu Direktive o strukturi trošarina.
11. U skladu s mišljenjem koje je *Ministarstvo financija* dostavilo 12. lipnja 2016., odredba članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive o strukturi trošarina nije obvezujuća za države članice, nego države članice, koje predviđaju smanjenje poreza za male pivovare mogu odlučiti hoće li predmetnu odredbu prenijeti u svoje nacionalno zakonodavstvo. Odredba, kojom se u određenim uvjetima omogućuje porezni tretman dviju ili više samostalnih malih pivovara kao jedne pivovare, nije se ni od samog početka prenijela u finski nacionalni Zakon o porezu na alkohol i alkoholna pića niti je kasnije dodana tom zakonu. To je bila svjesna odluka zakonodavca, s obzirom na to da se smanjenje poreza namjeravalo omogućiti isključivo samostalnim pivovarima.
12. Odlukom od 5. studenoga 2018. *Helsingin hallinto-oikeus* (Upravni sud u Helsinkiju) odbio je tužbu društva A Oy uz obrazloženje da društvo nema pravo na smanjenje poreza u smislu članka 9. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića. Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju) utvrdio je u pogledu zajedničkog oporezivanja da finska država nije prenijela članak 4. stavak 2. drugu

rečenicu Direktive o strukturi trošarina u Zakonu o porezu na alkohol i alkoholna pića i da niti ne postoji ikakva obveza u tom pogledu.

13. Društvo *A Oy* podnijelo je žalbu Korkein hallinto-oikeusu (Vrhovni upravni sud) protiv odluke Helsingin hallinto-oikeusa (Upravni sud u Helsinkiju) te je među ostalim zahtijevalo poništenje odluke koju je donio Helsingin hallinto-oikeus (Upravni sud u Helsinkiju). Društvo smatra da je ono pravno i gospodarski neovisna mala pivovara u smislu članka 9. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića te da se dvije male pivovare mogu tretirati kao jedna mala pivovara na način naveden u Direktivi o strukturi trošarina.

Sažetak glavnih argumenata stranaka

14. Društvo *A Oy* istaknulo je u svojoj žalbi koju je podnijelo Korkein hallinto-oikeusu (Vrhovni upravni sud), u dijelu u kojem se to odnosi na predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku, da članak 4. stavak 2. Direktive o strukturi trošarina [orig. str. 4.] sadržava definiciju male samostalne pivovare. U drugoj rečenici predmetnog stavka 2. riječ je o definiciji temeljnog pojma koja je neodvojivo povezana s primjenom Direktive, a sastavni dio temeljnog pojma ne može se izuzeti od prenošenja u nacionalno pravo. Svrha Direktive o strukturi trošarina i nacionalnog Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića ne ide u prilog tumačenju da zakonodavac svjesno nije u nacionalno zakonodavstvo prenio odredbu o zajedničkom oporezivanju sadržanu u Direktivi. Ni u pripremnim aktima ne navode se nikakve naznake koje upućuju na takvu zakonodavčevu odluku.
15. Svrha smanjenja poreza za male pivovare jest izjednačavanje konkurentske prednosti velikih pivovara koja se temelji na većim proizvodnim kapacitetima i na taj način promicati operativne uvjete malih pivovara. Svrha tog smanjenja također je sprečavanje velikih pivovara da se koriste pogodnostima smanjenja poreza tako što svoju djelatnost na formalnoj osnovi raspodjele na male pivovare. To proizlazi iz presude Suda u predmetu C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. Osim toga, društvo *A Oy* istaknulo je da se člankom 4. stavkom 3. Direktive o strukturi trošarina zahtijeva da se snižene stope trošarina bez razlike primjenjuju i na pivo koje isporučuju male pivovare u drugim državama članicama. Prihvatanjem tumačenja da odredba Direktive o zajedničkom oporezivanju malih pivovara nije prenesena u nacionalno zakonodavstvo, finska država može se smatrati potencijalnim krivcem za nejednak porezni tretman piva koje su proizvele pivovare u drugim državama članicama.
17. Budući da ukupna godišnja proizvodnja društva *A Oy* i *B Oy* ne prelazi gornju granicu dopuštenu Zakonom o porezu na alkohol i alkoholna pića i da su društva pravno i gospodarski neovisna o drugim malim pivovarima, društvo *A Oy* smatra da društva imaju pravo na smanjenje poreza na temelju zajedničke godišnje proizvodnje.

18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Tijelo za zaštitu prava primatelja poreznih rješenja, Finska) istaknuo je pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud), u dijelu u kojem je riječ o predmetu ovog zahtjeva za prethodnu odluku, da je članak 9. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića u skladu s člankom 4. Direktive o strukturi trošarina. Međutim, značajno je pitanje daje li se izrazom „[m]eđutim [...] te se pivovare mogu tretirati kao jedna samostalna mala pivovara” iz članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive državi članici mogućnost ili joj se time nalaže obveza da više pivovara, koje surađuju, smatra „samostalnom malom pivovarom”. U skladu sa svojim tekstom, predmetna odredba Direktive je fakultativna, odnosno njome se dodjeljuje diskrecijska ovlast, i nije obvezujuća. U nacionalnom Zakonu o porezu na alkohol i alkoholna pića ne postoji odgovarajuća odredba. Očito je da odredbu Direktive treba prenijeti u nacionalni zakon ako ima izravan učinak. **[orig. str. 5.]**

Nacionalno zakonodavstvo

19. U skladu s člankom 9. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 571/1997) stavkom 1. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonima 1298/2003 i 1128/2010) Alkoholi- ja alkoholijuomaverolakija (1471/1994) (Zakon o porezu na alkohol i alkoholna pića 1471/1994), ako porezni obveznik može pouzdano dokazati da se pivo proizvelo u društvu koje je pravno i gospodarski neovisno o bilo kojem društvu iz istog sektora i čija količina piva proizvedena u jednoj kalendarskoj godini ne prelazi 10 000 000 litara, porez na alkoholna pića smanjuje se:
- (1) za 50 posto ako količina piva koju je društvo proizvelo u kalendarskoj godini ne prelazi 200 000 litara;
 - (2) za 30 posto ako količina piva koju je društvo proizvelo u kalendarskoj godini iznosi više od 200 000, a najviše 3 000 000 litara;
 - (3) za 20 posto ako količina piva koju je društvo proizvelo u kalendarskoj godini iznosi više od 3 000 000, a najviše 5 500 000 litara;
 - (4) za 10 posto ako količina piva koju je društvo proizvelo u kalendarskoj godini iznosi više od 5 500 000 litara, a najviše 10 000 000 litara.
20. U skladu s člankom 9. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 571/1997) stavkom 3. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 1298/2003) Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića (1471/1994), ako dva ili više društava surađuju u proizvodnom ili operativnom pogledu u smislu stavka 1., ne može se pretpostaviti da to znači da između njih postoji pravni ili gospodarski odnos zavisnosti. Proizvodnom ili operativnom suradnjom smatraju se nabava sirovina i materijala potrebnih za proizvodnju piva, kao i pakiranje piva, marketing i prodaja. Međutim, primjenom tog stavka pretpostavlja se da zajednička količina piva koju su proizvela društva u kalendarskoj godini iznosi najviše 10 000 000 litara.

21. U skladu s člankom 9. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 383/2015 koji se primjenjuje od 1. siječnja 2015.) stavkom 1. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića (1471/1994), ako porezni obveznik može pouzdano dokazati da se pivo proizvelo u pivovari koja je pravno i gospodarski neovisna o bilo kojoj drugoj pivovari, koja se koristi prostorom koji je fizički odvojen od prostora druge pivovare, koja ne proizvodi prema licenci i čija količina piva proizvedena u kalendarskoj godini ne prelazi 15 000 000 litara, porez na alkoholna pića koji treba platiti smanjuje se:
- (1) za 50 posto ako količina piva koju je pivovara proizvela u kalendarskoj godini ne prelazi 500 000 litara;
 - (2) za 30 posto ako količina piva koju je pivovara proizvela u kalendarskoj godini iznosi više od 500 000, a najviše 3 000 000 litara;
 - (3) za 20 posto ako količina piva koju je pivovara proizvela u kalendarskoj godini iznosi više od 3 000 000, a najviše 5 500 000 litara;
 - (4) za 10 posto ako količina piva koju je pivovara proizvela u kalendarskoj godini iznosi više od 5 500 000, a najviše 10 000 000 litara. **[orig. str. 6.]**
22. U skladu s člankom 9. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 383/2015) stavkom 3. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića (1471/1994), ako dva ili više društava surađuju u proizvodnom ili operativnom pogledu u smislu stavka 1., ne može se pretpostaviti da to znači da između njih postoji pravni ili gospodarski odnos zavisnosti. Proizvodnom ili operativnom suradnjom smatraju se nabava sirovina i materijala potrebnih za proizvodnju piva, kao i pakiranje piva, marketing i prodaja. Međutim, primjenom tog stavka pretpostavlja se da zajednička količina piva koju su proizvele pivovare u kalendarskoj godini iznosi najviše 15 000 000 litara.

Relevantne odredbe prava Unije i sudska praksa

Direktiva o strukturi trošarina

23. Direktivom Vijeća 92/83/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na alkohol i alkoholna pića uspostavljaju se zajednička pravila za strukturu trošarina na alkohol i alkoholna pića. U Direktivi se definiraju i klasificiraju različite vrste alkohola i alkoholnih pića prema njihovim značajkama te se utvrđuje pravni okvir za smanjenje poreza, oslobođenje od plaćanja poreza i iznimke, koji se odobravaju u određenim sektorima.
24. U skladu s uvodnom izjavom 3. Direktive 92/83, za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta važno je utvrditi opće definicije za sve dotične proizvode.
25. Na temelju uvodne izjave 7. Direktive, u slučajevima kad se pivo proizvodi u malim samostalnim pivovarama i etilni alkohol u malim destilerijama, potrebna su

zajednička rješenja kojima se državama članicama dopušta primjena sniženih stopa trošarina na te proizvode.

26. U skladu s uvodnom izjavom 17. Direktive, u slučajevima kad je državama članicama dozvoljeno primjenjivati snižene stope, te snižene stope ne smiju prouzročiti narušavanje tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu.
27. Članak 4. Direktive glasi:

„1. Države članice mogu primjenjivati snižene stope trošarina koje se razrezuju prema godišnjoj proizvodnji pojedinih pivovara na pivo koje proizvode samostalne male pivovare uz sljedeća ograničenja:

– snižene stope se neće primjenjivati na poduzeća koja proizvode više od 200 000 hl piva godišnje, [orig. str. 7.]

– snižene stope, koje mogu biti ispod najniže stope, ne smiju biti više od 50 % ispod standardne nacionalne stope trošarine.

2. Za potrebe sniženih stopa, pojam „samostalne male pivovare” znači pivovara koja je pravno i gospodarski neovisna od bilo koje druge pivovare, koja se koristi prostorom koji je fizički odvojen od prostora druge pivovare i koja ne proizvodi prema licenci. Međutim, kad dvije ili više manjih pivovara surađuju, a njihova godišnja proizvodnja zajedno ne prelazi 200 000 hl, te se pivovare mogu tretirati kao jedna samostalna mala pivovara.

3. Države članice osiguravaju da se sve snižene stope koje one uvedu, primjenjuju isto tako i na pivo isporučeno na njihovo državno područje iz samostalnih malih pivovara kojih je sjedište u drugim državama članicama. One posebno osiguravaju da nijedna pojedinačna isporuka iz druge države članice nikad nije opterećena višom trošarinom od takve domaće isporuke.

Sudska praksa Suda

28. Sud je definiciju pojma „samostalne male pivovare” iz članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina tumačio u svojoj presudi C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Iako se taj predmet u biti odnosio na tumačenje zahtjeva pravne i gospodarske neovisnosti pivovare propisanog tom odredbom, Sud se u presudi također općenito izjasnio o cilju Direktive o strukturi trošarina i tumačenju njezina članka 4. stavka 2.
29. U točki 21. prethodno navedene presude, upućujući na uvodnu izjavu 3. Direktive i na njezin naziv, Sud navodi da je u okviru politike usklađivanja strukture trošarina na alkohol i alkoholna pića Direktivom potrebno utvrditi opće definicije za sve dotične proizvode radi pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta. Prema mišljenju Suda, tumačenje pojmova koje Direktiva sadržava treba biti nezavisno i utemeljeno na sadržaju predmetnih odredaba kao i na ciljevima navedene direktive.

30. U točki 25. prethodno navedene presude, Sud je utvrdio da je u skladu s uvodnim izjavama 7. i 17. cilj Direktive utvrđivanje zajedničkih pravila u slučajevima kad se pivo proizvodi u malim samostalnim pivovarama, kojima se **[orig. str. 8.]** državama članicama dopušta primjena sniženih stopa trošarina na taj proizvod, a da te snižene stope ne prouzroče narušavanje tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu.
31. U skladu s točkom 26. prethodno navedene presude, iz toga proizlazi da se Direktivom želi izbjeći to da korist od takvog sniženja trošarina ne bude dodijeljena pivovarama čija bi veličina i kapacitet proizvodnje mogli dovesti do takvog narušavanja.
32. U točki 29. prethodno navedene presude Sud je utvrdio da je cilj kriterija gospodarske neovisnosti to da pivovare, koje su zbog male veličine svojeg poduzeća u nepovoljnijem položaju, a ne pivovare koje su dio koncerna, uistinu imaju korist od snižene stope trošarina.
33. Sud se u pogledu tumačenja članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina izjasnio i u predmetu C-285/14, *Brasserie Bouquet*. U tom je predmetu bila riječ o tumačenju pojma „proizvodnja prema licenci” u smislu navedene odredbe.

Nužnost zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina

34. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da iz dosadašnje sudske prakse Suda ne proizlazi jasan odgovor na pitanje treba li država članica, koja primjenjuje snižene stope trošarina na pivo koje su proizvele male samostalne pivovare u smislu članka 4. Direktive o strukturi trošarina, također primijeniti odredbu članka 4. stavka 2. druge rečenice o zajedničkom oporezivanju malih pivovara ili je primjena potonje odredbe obuhvaćena diskrecijskom ovlasti dotične države članice.
35. Prema mišljenju Korkein hallinto-oikeusa (Vrhovni upravni sud), iz teksta članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina ne proizlazi jasan odgovor na prethodno pitanje o tumačenju.
36. S jedne strane, može se tvrditi da je svrha izraza „mogu tretirati” iz druge rečenice predmetne odredbe prepuštanje primjene zajedničkog oporezivanja malih pivovara diskrecijskoj ovlasti država članica i u slučaju kada država članica u skladu s člankom 4. Direktive o strukturi trošarina **[orig. str. 9.]** odluči primijeniti snižene stope trošarina na pivo koje su proizvele male samostalne pivovare. Može se pretpostaviti da bi, u slučaju da je cilj zakonodavca Unije bio državu članicu koja primjenjuje snižene stope trošarina obvezati i na primjenu zajedničkog oporezivanja malih pivovara, odredba bila formulirana na način kojim bi se jasno odražavalo da je obvezujuća za države članice koje primjenjuju snižene stope trošarina.

37. S druge strane, može se također tvrditi da bi zakonodavac Unije, da je njegov cilj bio prepustiti primjenu zajedničkog oporezivanja diskrecijskoj ovlasti države članice koja primjenjuje sniženu stopu poreza, u članku 4. stavku 2. drugoj rečenici Direktive vjerojatno upotrijebio izraz „država članica može”. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da je u tom pogledu riječ o uobičajenom izrazu odredbe (upotrijebljenom primjerice i u članku 4. stavku 1.) za slučajeve kad se primjena te odredbe prepušta diskrecijskoj ovlasti države članice.
38. Stoga se također može pretpostaviti da se izrazom „mogu tretirati”, upotrijebljenim u članku 4. stavku 2. drugoj rečenici Direktive, ne upućuje na diskrecijsku ovlast države članice prilikom primjene te odredbe, nego na činjenicu da se pivovare, koje ne ispunjavaju zahtjeve iz članka 4. stavka 2. prve rečenice u pogledu neovisnosti, ali ispunjavaju zahtjeve iz druge rečenice predmetne odredbe, *neovisno o prvoj rečenici* odredbe, prilikom oporezivanja mogu tretirati kao jedna samostalna mala pivovara.
39. U skladu s tim tumačenjem može se zastupati stajalište da riječ „međutim” upotrijebljena u članku 4. stavku 2. drugoj rečenici povezuje predmetnu rečenicu s definicijom pojma „samostalne male pivovare” iz članka 4. stavka 2. prve rečenice.
40. Korkein hallinto-oikeus (Visoki upravni sud) ističe da, prema sudskoj praksi Suda, prilikom tumačenja odredbe prava Unije kojom se izričito ne upućuje na pravo države članice radi utvrđivanja smisla i značenja te odredbe i da, ako se na temelju teksta te odredbe ne može sa sigurnošću utvrditi njezin smisao i njezino značenje, valja uzeti u obzir kontekst i ciljeve te odredbe (primjerice presuda od 6. ožujka 2008., *C-98/07, Nordania Finans A/S*, ECLI:EU:C:2008:144, t. 18.).
41. Sud je u ovom kontekstu u točkama 20. do 21. svoje presude u prethodno navedenom predmetu *C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH*, potvrdio da tumačenje pojma „samostalne male pivovare” iz članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina treba biti nezavisno i utemeljeno na sadržaju predmetnih odredaba **[orig. str. 10.]** kao i na ciljevima navedene direktive. U istom kontekstu Sud je uputio na činjenicu da se Direktivom „[...] utvrđuju opće definicije za sve dotične proizvode radi pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta. To spada u okvir politike usklađivanja strukture trošarina na alkohol i alkoholna pića”. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) zaključuje da pojam „samostalne male pivovare” treba ujednačeno tumačiti s obzirom na prethodno navedeni cilj Direktive kao i s obzirom na njegov sadržaj i njegovo značenje u svim državama članicama koje primjenjuju snižene stope trošarina na temelju članka 4. Direktive.
42. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da prilikom tumačenja članka 4. stavka 2. Direktive o strukturi trošarina u vezi s predmetnim pitanjem o tumačenju, osim prethodno navedenog općeg cilja Direktive, valja također uzeti u obzir specifične ciljeve koje je zakonodavac Unije namjeravao ostvariti kad je

državama članicama dopustio da u skladu s člankom 4. Direktive primjenjuje snižene stope trošarina na pivo koje su proizvele male pivovare.

43. U tom pogledu Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) osobito upućuje na točku 25. presude u prethodno navedenom predmetu C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, u kojem je Sud utvrdio da je cilj Direktive „[...] utvrđivanje zajedničkih pravila u slučajevima kad se pivo proizvodi u malim samostalnim pivovarama, kojima se državama članicama dopušta primjena sniženih stopa trošarina na taj proizvod, a da te snižene stope ne prouzroče narušavanje tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu”.
44. U točki 26. presude C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, Sud je osim toga uputio na činjenicu da se Direktivom o strukturi trošarina „[z]ato [...] želi izbjeći to da korist od takvog sniženja trošarina [koja se temelji na članku 4. Direktive] ne bude dodijeljena pivovarama čija bi veličina i kapacitet proizvodnje mogli dovesti do takvog narušavanja”. U točki 29. Sud je također utvrdio da je cilj kriterija gospodarske neovisnosti iz članka 4. stavka 2. Direktive „[...] to da pivovare, koje su zbog male veličine svojeg poduzeća u nepovoljnijem položaju, a ne pivovare koje su dio koncerna, uistinu imaju korist od snižene stope trošarina”.
45. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) iz prethodno navedenih razmatranja Suda zaključuje da prilikom tumačenja članka 4. stavka 2. Direktive, s jedne strane, treba uzeti u obzir nastojanje da se usklade strukture trošarina na alkohol i alkoholna pića [**orig. str. 11.**] i, s druge strane, cilj da se podupire položaj malih pivovara na tržištu, koje su zbog male veličine svojeg poduzeća u nepovoljnijem položaju, a da se ne prouzroči narušavanje tržišnog natjecanja na unutarnjem tržištu.
46. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da je moguće da odluka države članice koja primjenjuje snižene stope trošarina o tome da dvije ili više malih pivovara koje surađuju i čija godišnja proizvodnja zajedno ne iznosi više od 200 000 hl ne tretira kao jednu samostalnu malu pivovaru, nije u skladu s prethodno navedenim općim ciljem Direktive i s prethodno navedenim specifičnim ciljevima članka 4. te direktive. Naprotiv, ta odluka može dovesti do nejednakog postupanja s najmanjim pivovarama u smislu članka 4. stavka 2. druge rečenice u odnosu na pivovare koje se u skladu s prvom rečenicom navedene odredbe smatraju „samostalnim malim pivovarama”.
47. Međutim, s obzirom na potrebu tumačenja teksta članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive o strukturi trošarina i nepostojanje sudske prakse Suda u tom pogledu, postavlja se prvo prethodno pitanje.

Izravan učinak članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive o strukturi trošarina

48. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) utvrdio je da članak 4. stavak 2. druga rečenica Direktive o strukturi trošarina, koji se odnosi na zajedničko oporezivanje malih pivovara, nije prenesen u finsko nacionalno pravo.

49. Odredbe o smanjenju poreza na alkoholna pića koje se primjenjuju na pivo koje su proizvele male pivovare i koje se temelje na članku 4. Direktive nalaze se u članku 9. (kako je posljednji put izmijenjen Zakonom 383/2015) Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića (1471/1994). Međutim, taj propis ne sadržava odredbe o zajedničkom oporezivanju malih pivovara koje odgovaraju članku 4. stavku 2. drugoj rečenici Direktive.
50. Radi jasnoće, Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) upućuje na to da članak 9. stavak 3. Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića nije u skladu s člankom 4. stavkom 2. drugom rečenicom Direktive. Naime, navedenom odredbom Zakona o porezu na alkohol i alkoholna pića uređuju se isključivo uvjeti u kojima se dvije ili više malih pivovara, koje surađuju u proizvodnom ili operativnom smislu, unatoč toj **[orig. str. 12.]** suradnji, mogu smatrati pravno i gospodarski samostalnim malim pivovarama. Međutim, tom se uredbom ne uređuje mogućnost da se dvije ili više malih pivovara tretira kao jedna samostalna mala pivovara.
51. Stoga, ako Sud na prvo prethodno pitanje odgovori na način da država članica koja, u skladu s člankom 4. Direktive o strukturi trošarina, primjenjuje snižene stope trošarina na pivo koje su proizvele samostalne malo pivovare treba primjenjivati i odredbu članka 4. stavka 2. druge rečenice o zajedničkom oporezivanju malih pivovara, valja ocijeniti mogu li iz potonje odredbe za pojedince proizlaziti prava na koja se mogu pozvati pred nacionalnim sudovima.
52. Prema stalnoj sudskoj praksi Suda kad god se odredbe direktive sadržajno gledajući čine bezuvjetnima i dovoljno preciznima, pojedinci se na te odredbe mogu pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, ako je ona propustila direktivu prenijeti u nacionalno pravo u propisanim rokovima ili ako ju je pogrešno prenijela (primjerice presuda od 15. veljače 2017., C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, t. 13.).
53. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da se u određenim okolnostima članak 4. stavak 2. druga rečenica Direktive o strukturi trošarina može shvatiti na način da se njime državi članici prepušta diskrecijska ovlast ako se u odredbi zajednička godišnja proizvodnja pivovara utvrdi na najviše 200 000 hektolitara. Ta najveća dopuštena količina odgovara najvećoj dopuštenoj godišnjoj količini proizvodnje koja se člankom 4. stavkom 1. prve alineje utvrđuje za samostalne male pivovare. Međutim, u skladu s člankom 4. stavkom 1. Direktive, države članice mogu primjenjivati snižene stope trošarina koje se razrezuju prema godišnjoj proizvodnji pojedinih pivovara u okviru te najveće dopuštene količine proizvodnje. Zamislivo je da se ta mogućnost razrezivanja također odnosi na zajedničko oporezivanje pivovara u skladu s člankom 4. stavkom 2. drugom rečenicom Direktive, čime se državi članici može prepustiti određena diskrecijska ovlast.

54. S druge strane, može se tvrditi da je država članica, kad odluči primijeniti razrezivanje stopa trošarina na temelju članka 4. stavka 1. Direktive, nužno obvezna primijeniti i odgovarajući kriterij razrezivanja prilikom zajedničkog oporezivanja u skladu s člankom 4. stavkom 2. drugom rečenicom Direktive. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) smatra da se to može opravdati s gledišta jednakog postupanja [**orig. str. 13.**] s malim pivovarama. U tom slučaju, diskrecijska ovlast koja se dodjeljuje člankom 4. Direktive odnosi se isključivo na članak 4. stavak 1, ali ne i na članak 4. stavak 2. drugu rečenicu. U skladu s tim tumačenjem, može se pretpostaviti da bi zajedničko oporezivanje dviju ili više malih pivovara koje surađuju i čija godišnja proizvodnja zajedno ne prelazi 200 000 hektolitara u potonjoj odredbi bila uređena na način da se državi članici prilikom primjene te odredbe ne prepušta nikakva diskrecijska ovlast.
55. Međutim, budući da u pogledu tog pitanja ne postoji nikakva sudska praksa Suda, postavlja se drugo prethodno pitanje.
56. Društvu A Oy i Tijelu za zaštitu prava primatelja poreznih rješenja bilo je osigurano pravo na saslušanje u pogledu upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku Sudu.

Privremeno rješenje Korkein hallinto-oikeusa (Vrhovni upravni sud) o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku Sudu Europske unije

57. Korkein hallinto-oikeus (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti daljnji postupak i Sudu Europske unije u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (UFEU) uputiti zahtjev za prethodnu odluku o primjeni članka 4. stavka 2. druge rečenice Direktive o strukturi trošarina. Upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku nužno je za odlučivanje u predmetu koji se vodi pred Korkein hallinto-oikeusom (Vrhovni upravni sud).

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 4. Direktive 92/83/EEZ tumačiti na način da država članica, koja u skladu s tom odredbom primjenjuje snižene stope trošarina na pivo koje proizvode samostalne male pivovare, treba primijeniti i odredbu o zajedničkom oporezivanju malih pivovara sadržanu u članku 4. stavku 2. drugoj rečenici Direktive ili se primjena potonje odredbe prepušta diskrecijskoj ovlasti dotične države članice?

2. Ima li članak 4. stavak 2. druga rečenica Direktive 92/83/EEZ izravan učinak?

[omissis] [**orig. str. 14.**] [omissis]