

Cauza C-221/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

28 mai 2020

Instanța de trimitere:

Korkein hallinto-oikeus (Finlanda)

Data deciziei de trimitere:

20 mai 2020

Recurentă:

A Oy

**DECIZIE INTERLOCUTORIE A KORKEIN HALLINTO-OIKEUS Data
deciziei**

20 mai 2020

[*omissis*]

privind

cerere de decizie preliminară înaintată Curții de Justiție a
Uniunii Europene în temeiul articolului 267 din Tratatul
privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE)

Recurentă

A Oy

Decizia atacată

nr. 18/0924 a Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki)
din 5 noiembrie 2018

Întrebări formulate

1. În cauza aflată pe rolul Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), care privește perceperea accizelor la băuturile alcoolice, este necesar să se stabilească dacă Tulli (Oficiul vamal) era autorizat să perceapă de la A Oy taxa pe băuturi alcoolice cu justificarea că această societate nu avea dreptul la cota de impozitare redusă a băuturilor alcoolice prevăzută pentru fabrici mici de bere, întrucât, din cauza unei legături juridice și economice între aceasta și o altă fabrică mică de bere, B Oy, aceasta nu putea fi considerată o mică fabrică de bere independentă în sensul articolului 9 primul paragraf din Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice).
2. Se ridică totuși problema dacă societatea, împreună cu o altă mică fabrică de bere, are dreptul, în temeiul articolului 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (denumită în continuare „Directiva 92/83”), la o cotă redusă a accizei, deși Legea națională privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice nu cuprinde [OR 2] nicio dispoziție de acest tip referitoare la o impozitare comună a micilor fabrici de bere. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 în contextul menționat anterior și precizat în cele ce urmează.
3. Se solicită Curții de Justiție să examineze cererea de decizie preliminară împreună cu cererea de decizie preliminară referitoare la B Oy.

Obiectul litigiului și situația de fapt relevantă

4. A Oy este o societate pe acțiuni constituită în temeiul dreptului finlandez. Societatea are ca obiect de activitate producția de bere și operarea unor unități de alimentație publică, comercializarea cu amănuntul a băuturilor și a accesoriilor pentru bere, precum și activități de investiții în sectorul băuturilor. Societatea produce beri în fabrica sa bere din orașul C din luna aprilie a anului 2013.
5. În cursul anului 2016, *Oficiul vamal* a efectuat la A Oy un audit operațional cu privire la perioada cuprinsă între 1 mai 2013 și 31 decembrie 2015, care viza produse ale societății supuse accizelor. Din raportul de control întocmit de Oficiul vamal la 12 octombrie 2016, reiese că producția brută de bere a A Oy din anii 2013-2014 se ridică în total la 299 937 de litri. În declarația fiscală privind băuturile alcoolice, societatea declarase drept cantitate de bere impozabilă pentru perioada în cauză un total de 204 679 de litri. Berea a fost declarată în grupa de produse 1294, pentru care taxa pe băuturi alcoolice era redusă cu 50 %.
6. În cursul auditului, Oficiul vamal a investigat legăturile dintre A Oy și alți producători de bere. Potrivit raportului de audit, în anii 2013 și 2014, B Oy a deținut 11 %, iar în anul 2015 12 % din A Oy. În perioada în cauză, D a deținut 37,55 % din B Oy și în cuantum de 6,87 % din A Oy, fiind de asemenea activă în poziții de conducere în ambele societăți. În plus, între A Oy și B Oy a existat o

cooperare în legătură cu producția și cu exploatarea. A Oy a fabricat mărcile de bere ale lui B Oy. Berea lui A Oy a fost de asemenea depozitată în antrepozitul fiscal al lui B Oy.

7. Prin deciziile de rectificare din 9 decembrie 2016, Oficiul vamal a solicitat A Oy plata taxei pe băuturi alcoolice, a unei majorări de întârziere și a unei majorări de penalizare pentru anii 2013-2015. Potrivit motivării acestor decizii, împrejurările rezultate cu ocazia examinării efectuate de Oficiul vamal nu au permis ca societatea să fie considerată o fabrică de bere independentă din punct de vedere juridic și economic în sensul articolului 9 din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice. Pentru aprecierea cauzei, s-a ținut seama în special de calitatea de acționar al lui D și de postul său de conducere atât în cadrul A Oy, cât și în cadrul B Oy. În ceea ce privește impozitarea comună a lui A Oy și a lui B Oy, în decizie s-a constatat că legiuitorul finlandez a omis cu bună știință, în cuprinsul articolului 9 din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice, să trateze două sau mai multe fabrici de bere mici drept o singură fabrică de bere. **[OR 3]**
8. A Oy a formulat o contestație împotriva deciziilor rectificative ale Oficiului vamal. Contestația acestei societăți a fost tratată de Verohallinto (administrația fiscală), căreia i-a fost transferată perceperea accizelor începând cu 1 ianuarie 2017.
9. Prin decizia din 7 iunie 2017, *administrația fiscală* a respins contestația formulată de A Oy.
10. A Oy a atacat decizia administrației fiscale prin acțiunea introdusă la Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda). În cadrul acțiunii introduse în aceeași perioadă de B Oy la Tribunalul Administrativ din Helsinki, acesta din urmă a solicitat Ministerului Finanțelor să adopte o poziție cu privire la impozitarea comună în sensul Directivei 92/83.
11. Potrivit avizului emis de *Ministerul Finanțelor* la 12 iunie 2016, dispoziția de la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83 nu ar avea un caracter obligatoriu pentru statele membre, ci statele membre care prevăd o reducere în favoarea micilor fabrici de bere ar putea decide dacă integrează sau nu dispoziția în cauză în legislația lor națională. Dispoziția care ar permite, în anumite condiții, tratamentul fiscal a două sau a mai multe fabrici de bere mici independente precum o singură fabrică de bere nu ar fi fost inclusă, în Finlanda, nici de la început și nici ulterior în Legea națională privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice. Acest lucru ar fi fost o alegere deliberată a legiuitorului, întrucât s-ar fi intenționat acordarea unei reduceri în mod expres micilor fabrici de bere, care își desfășoară activitatea în mod independent.
12. Prin decizia din 5 noiembrie 2018, *Tribunalul Administrativ din Helsinki* a respins acțiunea formulată de A Oy pentru motivul că această societate nu avea dreptul la o reducere de impozit în sensul articolului 9 din Legea privind taxa pe alcool și pe băuturile alcoolice. În ceea ce privește impozitarea comună, Tribunalul

Administrativ a constatat că statul finlandez nu a preluat articolul 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83 în Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice și că nu exista nicio obligație în această privință.

13. *A Oy* a declarat recurs la *Korkein hallinto-oikeus* (Curtea Administrativă Supremă) împotriva deciziei Tribunalului Administrativ, solicitând, printre altele, anularea deciziei instanței administrative. Societatea consideră că este o mică fabrică de bere independentă din punct de vedere juridic și economic în sensul articolului 9 din Legea privind impozitul pe alcool și băuturi alcoolice și că două fabrici de bere mici pot fi tratate ca o singură fabrică de bere mică în modul indicat de Directiva 92/83.

Rezumat al principalelor argumente ale părților

14. Prin recursul formulat la *Korkein hallinto-oikeus*, în măsura în care acesta face obiectul prezentei trimiteri preliminare, *A Oy* a susținut că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 conține [OR 4] o definiție a micii fabrici de bere independente. A doua teză a alineatului (2) în cauză ar constitui definiția unei noțiuni de bază, indisociabilă de aplicarea directivei, iar o parte a unei noțiuni de bază nu ar putea fi exclusă de la transpunere pe plan intern. Finalitatea Directivei 92/83 și a Legii naționale privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice nu ar permite să se considere că legiuitorul nu a inclus cu bună știință în legislația națională dispoziția referitoare la un impozit comun conținută în directivă. Nici lucrările pregătitoare nu ar conține vreun indiciu referitor la o alegere a legiuitorului în această privință.
15. Obiectivul reducerii de impozit pentru micile fabrici de bere ar fi acela de a compensa avantajul concurențial al marilor fabrici de bere, întemeiat pe o capacitate mai mare de producție, ameliorând astfel condițiile de exploatare a micilor fabrici de bere. Un alt obiectiv ar fi acela de a evita acordarea beneficiului reducerii unor fabrici de bere mari, care își repartizează activitățile pe bază formală între fabrici de bere mici. Această concluzie ar rezulta din Hotărârea Curții în cauza C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. În plus, *A Oy* a susținut că articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/83 impune ca orice cotă redusă să se aplice fără distincție berii furnizate de către mici fabrici de bere situate în alte state membre. Prin acreditarea tezei potrivit căreia dispoziția directivei privind impozitarea comună a micilor fabrici de bere nu este inclusă în legislația națională, statul finlandez s-ar putea face vinovat de o diferență de tratament fiscal între berile fabricate în alte state membre de mici producători de bere.
17. Întrucât producția anuală totală a lui *A Oy* și a lui *B Oy* nu ar depăși limitele maxime autorizate de Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice, iar societățile ar fi independente din punct de vedere legal și economic de alte fabrici de bere mici, *A Oy* consideră că societățile au dreptul la reducerea impozitului pentru producția anuală comună.

18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Serviciul pentru apărarea drepturilor persoanelor impozabile) a susținut în fața Korkein hallinto-oikeus, în măsura în care acesta este obiectul prezentei trimeri preliminare, că articolul 9 din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice corespunde articolului 4 din Directiva 92/83. Prezintă însă relevanță aspectul dacă formularea „aceste fabrici de bere pot fi considerate o mică fabrică de bere independentă separată” din cuprinsul articolului 4 alineatul (2) a doua teză din directiva menționată acordă unui stat membru posibilitatea sau impune unui stat membru obligația de a considera că mai multe fabrici de bere mici care cooperează constituie „o mică fabrică de bere independentă”. Potrivit modului său de redactare, dispoziția în cauză din directiva menționată este facultativă, cu alte cuvinte acordă o marjă de apreciere, nefiind obligatorie. În Legea națională privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice nu ar exista o dispoziție echivalentă. Ar fi evident că, în cazul în care ar avea efect direct, dispoziția directivei ar trebui preluată în legea națională. [OR 5]

Dispoziții din dreptul național

19. Potrivit articolului 9 (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 571/1997) primul paragraf (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 1298/2003 și prin Legea 1128/2010) din *Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki* (1471/1994) (Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice 1471/1994), în cazul în care persoana impozabilă este în măsură să dovedească în mod valabil că berea a fost fabricată într-o întreprindere independentă din punct de vedere juridic și economic de alte întreprinderi din același sector, a cărei cantitate de bere produsă în cursul unui an calendaristic nu depășește 10 000 000 de litri, impozitul pe băuturi alcoolice datorat pentru bere se reduce:
- 1) cu 50 %, în măsura în care cantitatea de bere produsă de întreprindere în cursul anului calendaristic nu depășește 200 000 de litri;
 - 2) cu 30 %, în măsura în care cantitatea de bere produsă de întreprindere în cursul anului calendaristic este mai mare de 200 000 de litri, dar mai mică de 3 000 000 de litri;
 - 3) cu 20 %, în măsura în care cantitatea de bere produsă de întreprindere în cursul anului calendaristic este mai mare de 3 000 000 de litri, dar mai mică de 5 500 000 de litri;
 - 4) cu 10 % în măsura în care cantitatea de bere produsă de întreprindere în cursul anului calendaristic este mai mare de 5 500 000 de litri, dar mai mică de 10 000 000 de litri.
20. Potrivit articolului 9 (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 571/1997) al treilea paragraf (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 1298/2003) din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice (1471/1994), în măsura în care două sau mai multe întreprinderi în sensul primului paragraf exercită o cooperare în legătură cu producția sau cu exploatarea, nu trebuie să se considere

că între ele există un raport de dependență juridică sau economică. Sunt considerate activități de cooperare în legătură cu producția sau cu exploatarea aprovizionarea cu materii prime și cu materiale necesare fabricării berii, precum și ambalarea berii, marketingul și distribuția. Aplicarea acestui paragraf este totuși supusă condiției ca producția comună de bere a întreprinderilor în cursul anului calendaristic să nu depășească 10 000 000 de litri.

21. Potrivit articolului 9 (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 383/2015, aplicată începând cu 1 ianuarie 2015) primul paragraf din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice (1471/1994), în cazul în care persoana impozabilă este în măsură să dovedească în mod valabil că berea a fost fabricată într-o fabrică de bere independentă din punct de vedere juridic și economic de alte fabrici de bere, care este separată din punct de vedere fizic de alte fabrici de bere, care nu lucrează sub licență și a cărei cantitate de bere produsă în cursul unui an calendaristic nu depășește 15 000 000 de litri, impozitul pe băuturi alcoolice datorat pentru bere se reduce:
- 1) cu 50 %, în măsura în care cantitatea de bere produsă de fabrica de bere în cursul anului calendaristic nu depășește 500 000 de litri;
 - 2) cu 30 % în măsura în care cantitatea de bere produsă de fabrica de bere în cursul anului calendaristic este mai mare de 500 000 de litri, dar mai mică de 3 000 000 de litri;
 - 3) cu 20 % în măsura în care cantitatea de bere produsă de fabrica de bere în cursul anului calendaristic este mai mare de 3 000 000 de litri, dar mai mică de 5 500 000 de litri;
 - 4) cu 10 % în măsura în care cantitatea de bere produsă de fabrica de bere în cursul anului calendaristic este mai mare de 5 500 000 de litri, dar mai mică de 10 000 000 de litri. **[OR 6]**
22. În temeiul articolului 9 (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 383/2015) al treilea paragraf din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice (1471/1994), atunci când două sau mai multe fabrici de bere în sensul primului paragraf exercită o cooperare în legătură cu producția sau cu exploatarea, aceasta nu înseamnă că între ele există un raport de dependență juridică sau economică. Sunt considerate activități de cooperare în legătură cu producția sau cu exploatarea aprovizionarea cu materii prime și cu materiale necesare fabricării berii, precum și ambalarea berii, marketingul și distribuția. Aplicarea acestui paragraf presupune totuși că producția comună de bere de către fabricile de bere în anul calendaristic nu depășește 15 000 000 de litri.

Dispoziții ale dreptului Uniunii relevante și jurisprudența

Directiva 92/83

23. Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice stabilește norme comune privind structurile accizelor la alcool și băuturi alcoolice. Directiva definește și clasifică diferitele tipuri de alcool și de băuturi alcoolice în funcție de caracteristicile lor și stabilește un cadru juridic pentru reduceri, scutiri și derogări acordate în anumite sectoare.
24. Potrivit celui de al treilea considerent al Directivei 92/83, pentru buna funcționare a pieței interne, trebuie stabilite definiții comune pentru toate produsele în cauză.
25. Potrivit celui de al șaptelea considerent al acestei directive, în cazul berii produse în mici fabrici de bere independente și al alcoolului etilic produs în distilerii mici, sunt necesare soluții comune care să permită statelor membre să aplice cote reduse ale accizelor la aceste produse.
26. Potrivit celui de al șaptesprezecelea considerent al directivei menționate, în cazul în care statelor membre li se permite aplicarea unor accize reduse, acestea nu trebuie să aibă drept efect denaturarea concurenței în interiorul pieței interne.
27. Articolul 4 din aceeași directivă prevede:

„(1) Statele membre pot aplica accize reduse, care pot fi diferențiate în funcție de producția anuală a fabricilor de bere în cauză, la berea produsă de fabricile mici independente, între limitele:

 - accizele reduse nu se aplică întreprinderilor producătoare de mai mult de 200 000 hl de bere pe an; **[OR 7]**
 - accizele reduse, care pot fi sub acciza minimă, nu se stabilesc la mai mult de 50 % sub acciza națională standard.

(2) În sensul accizelor reduse, termenul «mici fabrici de bere independente» se referă la o fabrică de bere independentă din punct de vedere legal și economic de orice altă fabrică de bere și care folosește clădiri separate din punct de vedere fizic de orice altă fabrică de bere și care nu lucrează sub licență. Totuși, atunci când două sau mai multe fabrici de bere mici cooperează, iar producția lor anuală totală nu depășește 200 000 hl, aceste fabrici de bere pot fi considerate o mică fabrică de bere independentă separată.

(3) Statele membre se asigură că orice cotă redusă pe care o stabilesc se aplică, de asemenea, berii livrate pe teritoriul lor de către mici fabrici de bere situate în alte state membre. Se mai asigură, în special, că niciunei livrări individuale din alt stat membru nu i se aplică o acciză mai mare decât echivalentul său național.”

Jurisprudența Curții de Justiție

28. În Hotărârea sa pronunțată în cauza C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, Curtea de Justiție a interpretat definiția „micii fabrici de bere independente” prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83. Deși această cauză privea, în esență, interpretarea cerinței independenței juridice și economice a fabricii de bere prevăzute de această dispoziție, Curtea s-a pronunțat de asemenea, în această hotărâre, în mod mai general cu privire la obiectivul Directivei 92/83 și la interpretarea articolului 4 alineatul (2) din aceasta.
29. La punctul 21 din hotărârea menționată anterior, Curtea, referindu-se la al treilea considerent al directivei, precum și la titlul acesteia, arată că pentru buna funcționare a pieței interne, este necesar să se stabilească definiții comune pentru toate produsele în cauză, în cadrul unei politici privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice. Potrivit Curții, pentru a garanta o aplicare uniformă a acestei directive, interpretarea noțiunilor cuprinse în aceasta trebuie să fie autonomă, întemeiată pe formularea dispozițiilor în cauză, precum și pe obiectivele urmărite de respectiva directivă.
30. La punctul 25 din hotărârea menționată anterior, Curtea a stabilit că, în conformitate cu al șaptelea și cu al șaptesprezecelea considerent ale acesteia, directiva menționată are în vedere, în cazul berii produse în mici fabrici de bere independente, adoptarea unor soluții comune [OR 8] care să permită statelor membre să aplice cote reduse ale accizelor la acest produs, evitând în același timp ca aceste accize reduse să aibă drept efect denaturarea concurenței în interiorul pieței interne.
31. Potrivit punctului 26 din hotărârea menționată anterior, rezultă că Directiva 92/83 urmărește să evite acordarea beneficiului unei asemenea reduceri a accizelor unor fabrici de bere a căror dimensiune și capacitate de producție ar putea genera denaturări în interiorul pieței interne.
32. La punctul 29 din hotărârea menționată anterior, Curtea a stabilit că criteriul independenței este de a asigura că de această acciză redusă beneficiază într-adevăr fabricile de bere pentru care dimensiunea reprezintă un dezavantaj, iar nu cele care aparțin unui grup.
33. Curtea s-a pronunțat de asemenea cu privire la interpretarea articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 în cauza C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Această cauză privea interpretarea noțiunii „producție sub licență” în sensul dispoziției menționate.

Necesitatea cererii de decizie preliminară

Interpretarea articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83

34. Potrivit *Korkein hallinto-oikeus*, din jurisprudența anterioară a Curții nu reiese în mod clar dacă un stat membru care aplică cotele reduse ale accizelor la berea produsă de mici fabrici de bere independente în sensul articolului 4 din Directiva 92/83 trebuie să aplice de asemenea regula impozitării comune a micilor fabrici de bere prevăzută la articolul 4 alineatul (2) a doua teză sau dacă aplicarea acestei din urmă dispoziții ține de puterea de apreciere a statului membru în cauză.
35. Potrivit *Korkein hallinto-oikeus*, modul de redactare a articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 nu permite deducerea unui răspuns univoc la problema de interpretare menționată anterior.
36. Pe de o parte, s-ar putea susține că scopul expresiei „pot fi considerate”, utilizată în a doua teză a dispoziției în cauză, este de a lăsa la discreția statului membru aplicarea unei impozitări comune a micilor fabrici de bere și în cazul în care statul membru a decis, în conformitate cu articolul 4 din Directiva 92/83 [OR 9], să aplice berii produse de mici fabrici de bere independente cotele de acciză reduse. S-ar putea considera că, în ipoteza în care legiuitorul Uniunii ar fi urmărit să impună, de asemenea, unui stat membru care aplică cotele reduse aplicarea impozitării comune pentru micile fabrici de bere, dispoziția în cauză ar fi fost formulată astfel încât să exprime într-un mod mai clar că este obligatorie pentru statele membre care aplică cote reduse.
37. Pe de altă parte, s-ar putea susține de asemenea că, dacă legiuitorul Uniunii ar fi urmărit să lase aplicarea unei impozitări comune la aprecierea statului membru care aplică cote reduse, ar fi utilizat probabil la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din directivă, de exemplu, formularea „statul membru poate”. Potrivit *Korkein hallinto-oikeus*, aceasta este formularea obișnuită a unei dispoziții [utilizată, de exemplu, și la articolul 4 alineatul (1)], atunci când aplicarea acesteia trebuie lăsată la aprecierea statului membru.
38. Astfel, s-ar putea considera de asemenea că expresia „pot fi considerate”, utilizată la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din directiva menționată, nu face referire la marja de apreciere de care dispune statul membru în aplicarea acestei dispoziții, ci la împrejurarea că fabricile de bere care nu îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 4 alineatul (2) prima teză în ceea ce privește independența, dar le îndeplinesc pe cele din a doua teză a dispoziției în cauză, pot fi tratate ca o singură fabrică de bere independentă, *fără a aduce atingere primei teze a dispoziției menționate*.
39. Potrivit acestei interpretări, s-ar putea considera că termenul „totuși” utilizat la articolul 4 alineatul (2) a doua teză corelează teza în cauză cu definiția „micii fabrici de bere independente” cuprinsă la articolul 4 alineatul (2) prima teză.

40. Korkein hallinto-oikeus arată că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, pentru a interpreta o dispoziție de drept al Uniunii care, pentru stabilirea sensului și domeniului său de aplicare, nu face în mod expres trimitere la dreptul statelor membre și al cărui mod de redactare nu permite să se determine cu certitudine sensul și domeniul său de aplicare, trebuie să se țină seama de contextul și de obiectivele acestei dispoziții (a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 martie 2008, *Nordania Finans A/S*, C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144, punctul 18).
41. În prezentul context, în cauza C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, Curtea a confirmat, la punctele 20-21 din hotărârea pronunțată, că noțiunea de „mică fabrică de bere independentă” prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 92/83 trebuie interpretată în mod autonom, ținând seama de modul de redactare a dispoziției în cauză [OR 10] și de obiectivele urmărite de această directivă. În același context, Curtea de Justiție a arătat că directiva menționată „urmărește să stabilească definiții comune pentru toate produsele în cauză și se înscrie în cadrul unei politici privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice.” Korkein hallinto-oikeus concluzionează că, având în vedere obiectivul menționat anterior al directivei, noțiunea de „mică fabrică de bere independentă” trebuie să facă obiectul unei interpretări uniforme atât în ceea ce privește conținutul său, cât și importanța sa în toate statele membre care aplică cotele reduse în temeiul articolului 4 din această directivă.
42. Potrivit Korkein hallinto-oikeus, în interpretarea articolului 4 alineatul (2) din Directiva 92/38, în contextul prezentei chestiuni de interpretare, trebuie să țină seama, în afară de obiectivul general al directivei menționat anterior, de obiectivele specifice pe care legiuitorul Uniunii le-a urmărit atunci când a autorizat statele membre să aplice accize reduse berii produse de micile fabrici de bere, în conformitate cu articolul 4 din directiva menționată.
43. În această privință, Korkein hallinto-oikeus amintește în special punctul 25 din Hotărârea pronunțată în cauza menționată anterior C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, în care Curtea de Justiție a constatat că obiectivul directivei era „[...] în cazul berii produse în mici fabrici de bere independente, adoptarea unor soluții comune care să permită statelor membre să aplice cote reduse ale accizelor la acest produs, evitând în același timp ca aceste accize reduse să aibă drept efect denaturarea concurenței în interiorul pieței interne”.
44. În continuare, la punctul 26 din Hotărârea *Glückauf Brauerei GmbH*, pronunțată în cauza C-83/03, Curtea a arătat că Directiva 92/83 „urmărește să evite acordarea beneficiului unei asemenea reduceri [în temeiul articolului 4 din directivă] a accizelor unor fabrici de bere a căror dimensiune și capacitate de producție ar putea genera denaturări în interiorul pieței interne.” La punctul 29 din această hotărâre, Curtea a constatat de asemenea că criteriul independenței economice are ca scop să asigure că „[...] de această acciză redusă beneficiază într-adevăr fabricile de bere pentru care dimensiunea reprezintă un dezavantaj, iar nu cele care aparțin unui grup”.

45. Korkein hallinto-oikeus deduce din considerațiile menționate anterior ale Curții că, în vederea interpretării articolului 4 alineatul (2) din directivă, trebuie să se țină seama, pe de o parte, de preocuparea de a armoniza structurile accizelor la alcool și băuturi alcoolice [OR 11] și, pe de altă parte, de obiectivul de a ameliora poziția pe piață a micilor producători de bere, care sunt dezavantajați din cauza dimensiunii lor mici, fără denaturarea concurenței pe piața internă.
46. În opinia Korkein hallinto-oikeus, decizia unui stat membru care aplică accize reduse de a nu trata două sau mai multe fabrici de bere mici care cooperează și a căror producție anuală comună nu depășește 200 000 hl ca o singură fabrică de bere independentă nu ar putea fi conformă cu obiectivul general menționat anterior al directivei și cu obiectivele specifice descrise la articolul 4 din aceasta. Dimpotrivă, aceasta ar putea determina o diferență de tratament între cele mai mici fabrici de bere în sensul articolului 4 alineatul (2) a doua teză și acele fabrici de bere care pot fi considerate „mici fabrici de bere independente” în sensul primei teze a dispoziției menționate.
47. Cu toate acestea, ținând seama de necesitatea interpretării modului de redactare a articolului 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83 și de lipsa jurisprudenței Curții în această privință, este adresată prima întrebare preliminară.

Efectul direct al articolului 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83

48. Korkein hallinto-oikeus constată că articolul 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83, referitor la o impozitare comună a micilor fabrici de bere, nu a fost transpus în dreptul intern finlandez.
49. Dispozițiile privind reducerea taxei pe băuturi alcoolice aplicate berii fabricate de micile fabrici de bere, întemeiate pe articolul 4 din această directivă, se regăsesc la articolul 9 (astfel cum a fost modificat ultima dată prin Legea 383/2015) din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice (1471/1994). Totuși, această dispoziție nu conține prevederi corespunzătoare celor de la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din directiva menționată referitoare la impozitarea comună a micilor fabrici de bere.
50. Din motive de claritate, Korkein hallinto-oikeus arată că articolul 9 al treilea paragraf din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice nu corespunde articolului 4 alineatul (2) a doua teză din directivă. Astfel, dispoziția menționată din Legea privind taxa pe alcool și băuturi alcoolice reglementează exclusiv condițiile în care două sau mai multe fabrici de bere, care cooperează în legătură cu producția sau cu exploatarea, trebuie să fie considerate, în pofida acestei [OR 12] cooperări, mici fabrici de bere independente din punct de vedere juridic și economic. Această dispoziție nu reglementează însă posibilitatea de a trata două sau mai multe fabrici de bere mici ca fiind o singură mică fabrică de bere independentă.

51. Prin urmare, în măsura în care Curtea răspunde la prima întrebare preliminară că un stat membru care aplică, în temeiul articolului 4 din Directiva 92/83, accize reduse la berea produsă de mici fabrici de bere independente trebuie de asemenea să aplice dispoziția referitoare la impozitarea comună a micilor fabrici de bere prevăzută la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din această directivă, trebuie să se aprecieze dacă particularii beneficiază, în temeiul acestei din urmă dispoziții, de drepturi pe care le pot invoca în fața instanțelor naționale.
52. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții de Justiție, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului atunci când acesta nu a transpus în termenul directivei în dreptul național sau atunci când a transpus-o în mod incorect (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 15 februarie 2017, C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, EU:C:2017:117, punctul 13).
53. Potrivit *Korkein hallinto-oikeus*, articolul 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83 ar putea fi interpretat, în anumite împrejurări, în sensul că lasă o marjă de apreciere statului membru în măsura în care dispoziția stabilește producția anuală comună a fabricilor de bere la maximum 200 000 hectolitri. Această cantitate maximă corespunde plafonului de producție anual stabilit cu privire la o mică fabrică de bere independentă la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din directiva menționată. Cu toate acestea, conform articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată, în cadrul acestei cantități maxime produse, statele membre pot diferenția cotele de accize reduse în funcție de producția anuală a fabricilor de bere în cauză. S-ar putea ca această posibilitate de eșalonare să privească de asemenea impozitarea comună a fabricilor de bere în temeiul articolului 4 alineatul (2) a doua teză din directivă, ceea ce ar putea lăsa o anumită marjă de apreciere statului membru.
54. Pe de altă parte, s-ar putea susține că, atunci când un stat membru decide să efectueze o eșalonare a cotelor de impozitare în temeiul articolului 4 alineatul (1) din directivă, acesta este de asemenea obligat în mod imperativ să aplice, în cadrul impozitării comune prevăzute la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din directiva menționată, un criteriu de eșalonare corespunzător. Potrivit *Korkein hallinto-oikeus*, acest lucru ar fi justificat din punctul de vedere al egalității de tratament [OR 13] al micilor producători de bere. În acest caz, puterea de apreciere conferită de articolul 4 din directivă s-ar raporta exclusiv la articolul 4 alineatul (1), iar nu la articolul 4 alineatul (2) a doua teză. Potrivit acestei interpretări, ar trebui să se considere că această din urmă dispoziție reglementează impozitarea comună a două sau mai multe fabrici de bere mici care cooperează și a căror producție anuală comună nu depășește 200 000 de hectolitri într-un mod care nu lasă nicio marjă de apreciere statului membru în aplicarea acestei dispoziții.
55. Dat fiind însă că lipsește o jurisprudență a Curții cu privire la această chestiune, este adresată a doua întrebare preliminară.

56. Societății A O y și Serviciului pentru apărarea drepturilor persoanelor impozabile li s-a recunoscut dreptul de a fi ascultate în ceea ce privește adresarea unei cereri de decizie preliminară Curții de Justiție.

Decizie interlocutorie a Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) privind sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară

57. Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), o cerere de decizie preliminară cu privire la aplicarea articolului 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83. Obținerea deciziei preliminare este necesară pentru soluționarea cauzei pendinte în fața Korkein hallinto-oikeus.

Întrebările preliminare

1. Articolul 4 din Directiva 92/83/CEE trebuie interpretat în sensul că un stat membru care aplică, în temeiul acestei dispoziții, cote reduse ale accizelor berii produse de mici fabrici de bere independente are de asemenea obligația de a aplica dispoziția prevăzută la articolul 4 alineatul (2) a doua teză din această directivă, referitoare la impozitarea comună a micilor fabrici de bere, sau aplicarea acestei din urmă dispoziții ține de puterea de apreciere a statului membru respectiv?
2. Articolul 4 alineatul (2) a doua teză din Directiva 92/83/CEE are efect direct?

[omissis] **[OR 14]** [omissis]