

Processo C-221/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

28 de maio de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo,
Finlândia)

Data da decisão de reenvio:

20 de maio de 2020

Recorrente:

A Oy

DESPACHO INTERLOCUTÓRIO DO KORKEIN HALLINTO-OIKEUS

Data do despacho

20 de maio de 2020

[NÃO TRADUZIDO]

Objeto pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)

Recorrente A Oy

Decisão impugnada

N.º 18/0924/1 do Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia), de 5 de novembro de 2018

Contexto das questões

1. No processo pendente no Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia) relativo à cobrança de impostos sobre bebidas alcoólicas, é necessário determinar se a Tulli (autoridade aduaneira) estava autorizada a cobrar à A Oy impostos sobre bebidas alcoólicas com o fundamento de que essa empresa não tem direito à taxa reduzida do imposto sobre bebidas alcoólicas prevista para as pequenas fábricas de cerveja porque, devido a uma ligação jurídica e económica entre ela e outra pequena fábrica de cerveja, a B Oy, não deve ser considerada uma pequena empresa independente na aceção do § 9, n.º 1, da Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta finlandesa (Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas).
2. Coloca-se, porém, a questão de saber se, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas (a seguir «Diretiva 92/83/CEE»), a empresa tem direito, juntamente com outra pequena fábrica de cerveja, a uma taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo, embora a legislação nacional relativa ao imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas não contenha qualquer disposição desse tipo sobre a tributação conjunta das pequenas fábricas de cerveja. O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE no contexto acima referido, descrito em detalhe mais adiante.
3. Solicita-se que o pedido de decisão prejudicial seja apreciado em conjunto com o pedido de decisão prejudicial relativo à B Oy.

Objeto do litígio e matéria de facto relevante

4. A A Oy é uma sociedade anónima de direito finlandês. A sociedade tem por objeto social operações de fábricas de cerveja e de restauração, o comércio a retalho de bebidas e equipamentos de fábricas de cerveja, bem como atividades de investimento no setor das bebidas. A sociedade produz cerveja na sua fábrica de cerveja na cidade de C desde abril de 2013.
5. Em 2016, a *autoridade aduaneira* realizou uma auditoria à A Oy, que abrangeu o período de 1 de maio de 2013 a 31 de dezembro de 2015 para os produtos da empresa sujeitos a impostos especiais de consumo. Resulta do relatório de auditoria, elaborado pela autoridade aduaneira em 12 de outubro de 2016, que a produção bruta de cerveja da A Oy ascendia, nos anos de 2013 a 2014, a um total de 299 937 litros. Na sua declaração fiscal sobre as bebidas alcoólicas, a empresa tinha declarado um total de 204 679 litros de cerveja a título da quantidade de cerveja tributável no período em causa. A cerveja tinha sido declarada no grupo de produtos 1294, no qual o imposto sobre bebidas alcoólicas é reduzido em 50 %.
6. No decurso da auditoria, a autoridade aduaneira constatou os laços da A Oy com outras fábricas de cerveja. Segundo o relatório de auditoria, a B Oy detinha 11 %

das ações da A Oy em 2013 e 2014 e 12 % em 2015. D detinha 37,55 % das ações da B Oy e 6,87 % das ações da A Oy durante o período em questão e também detinha simultaneamente posições de liderança em ambas as sociedades. Além disso, a A Oy e a B Oy cooperavam a nível da produção e da gestão. A A Oy produzia marcas de cerveja da B Oy. Cervejas da A Oy também eram armazenadas no entreposto fiscal da B Oy.

7. Por ordens de cobrança datadas de 9 de dezembro de 2016, a autoridade aduaneira ordenou à A Oy o pagamento do imposto sobre bebidas alcoólicas, uma sobretaxa de pagamento em atraso e uma multa para os anos de 2013 a 2015. Segundo os fundamentos destas decisões, as circunstâncias reveladas na auditoria da autoridade aduaneira não permitiram considerar a empresa uma fábrica de cerveja jurídica e economicamente independente na aceção do § 9 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas. A apreciação do caso teve em conta especialmente a posição de D como acionista e a sua posição de liderança tanto na A Oy como na B Oy. No que respeita à tributação conjunta da A Oy e da B Oy, a autoridade aduaneira indicou na sua decisão que o legislador finlandês se absteve deliberadamente, no § 9 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas, de considerar duas ou mais pequenas fábricas de cerveja como uma única fábrica de cerveja.
8. A A Oy apresentou uma reclamação contra os avisos de cobrança da autoridade aduaneira. A reclamação desta sociedade foi tratada pela Verohallinto (Administração Tributária), para quem a cobrança do imposto especial sobre o consumo foi transferida com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2017.
9. Por Decisão de 7 de junho de 2017, a *Administração Tributária* indeferiu a reclamação da A Oy.
10. A A Oy impugnou a decisão da Administração Tributária no Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia). No âmbito do recurso interposto na mesma altura pela B Oy no Tribunal Administrativo de Helsínquia, este último solicitou ao Ministério das Finanças que tomasse posição sobre a tributação conjunta na aceção da Diretiva 92/83/CEE.
11. Segundo o parecer emitido pelo *Ministério das Finanças* em 12 de junho de 2016, a disposição do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE não tem caráter obrigatório para os Estados-Membros, mas aqueles que preveem uma redução a favor das pequenas fábricas de cerveja podem decidir se integram a disposição em causa na sua legislação nacional. A disposição que permite, em certas condições, o tratamento fiscal de duas ou mais pequenas fábricas de cerveja independentes como uma empresa única não foi incluída, desde o início, na Lei nacional Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas nem foi posteriormente acrescentada a essa lei. Isto foi uma decisão deliberada do legislador, uma vez que a redução se destinava expressamente às pequenas empresas independentes.

12. Por Decisão de 5 de novembro de 2018, o *Tribunal Administrativo de Helsínquia* negou provimento ao recurso da A Oy, com o fundamento de que esta sociedade não tinha direito a uma redução do imposto na aceção do § 9 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas. No que respeita à tributação conjunta, o Tribunal Administrativo considerou que o Estado finlandês não tinha incluído o artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE na Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas e que não havia qualquer obrigação de o fazer.
13. A A Oy interpôs recurso da decisão do Tribunal Administrativo para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), solicitando, nomeadamente, a anulação da decisão do Tribunal Administrativo. Esta sociedade considera que é uma pequena fábrica de cerveja jurídica e economicamente independente na aceção do § 9 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas e que duas pequenas fábricas de cerveja podem ser consideradas como uma única pequena fábrica de cerveja da forma indicada pela Diretiva 92/83/CEE.

Resumo dos principais argumentos das partes

14. No seu recurso para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), a A Oy alegou, na parte em que é objeto do presente pedido de decisão prejudicial, que o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE contém uma definição de pequena empresa independente. O segundo período do n.º 2 em causa diz respeito à definição de um conceito fundamental, indissociável da aplicação da diretiva, e uma parte de um conceito fundamental não pode ser excluída da transposição a nível nacional. A finalidade da Diretiva 92/83/CEE e da Lei nacional Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas não permite constatar que o legislador não incluiu deliberadamente na legislação nacional a disposição relativa a uma tributação conjunta contida na diretiva. Os trabalhos preparatórios também não contêm qualquer indicação de uma decisão do legislador a este respeito.
15. O objetivo da redução do imposto para as pequenas fábricas de cerveja é compensar a vantagem concorrencial das grandes fábricas de cerveja, baseada numa maior capacidade de produção, e favorecer assim as condições de exploração das pequenas fábricas de cerveja. O objetivo é também evitar que as grandes fábricas de cerveja beneficiem da redução, repartindo formalmente as suas atividades entre as pequenas fábricas de cerveja. Tal resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH.
16. Além disso, a A Oy alegou que o artigo 4.º, n.º 3, da Diretiva 92/83/CEE exige que as taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo se apliquem indistintamente à cerveja produzida por pequenas fábricas de cerveja noutros Estados-Membros. Ao aceitar a tese segundo a qual a disposição da diretiva relativa à tributação conjunta das pequenas fábricas de cerveja não está incluída na legislação nacional, o Estado finlandês pode ser considerado culpado de

discriminação fiscal das cervejas produzidas em pequenas fábricas de cerveja noutros Estados-Membros.

17. Uma vez que a produção anual total da A Oy e da B Oy não excede os limites máximos permitidos pela Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas e que as sociedades são jurídica e economicamente independentes de outras pequenas fábricas de cerveja, a A Oy considera que as sociedades têm direito à redução do imposto com base na sua produção anual total.
18. O *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Organismo para a Garantia dos Direitos dos Contribuintes) alegou perante o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), na medida em que tal é objeto do presente pedido de decisão prejudicial, que o § 9 da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas está em conformidade com o artigo 4.º da Diretiva 92/83/CEE. Todavia, importa saber se a expressão «[c]ontudo, [...] poderão ser consideradas uma única pequena empresa independente», que consta do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da diretiva, concede a um Estado-Membro a possibilidade ou impõe o dever de considerar várias fábricas de cerveja que trabalham em conjunto como constituindo apenas «uma única pequena empresa independente». A disposição em causa da diretiva é, de acordo com a sua redação, facultativa, ou seja, confere um poder discricionário e não é obrigatória. Não existe nenhuma disposição equivalente na Lei nacional Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas. É evidente que a disposição da diretiva deveria ser inserida na lei nacional se tivesse efeito direto.

Disposições de direito nacional

19. Nos termos do § 9 (conforme alterado pela última vez pela Lei 571/1997), n.º 1 (conforme alterado pela última vez pelas Leis 1298/2003 e 1128/2010), do Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas 1471/1994), se o contribuinte puder provar de forma inilidível que a cerveja foi produzida numa empresa jurídica e economicamente independente de outras empresas do mesmo setor e cuja produção de cerveja num ano civil não exceda 10 000 000 litros, o imposto sobre bebidas alcoólicas a pagar sobre a cerveja é reduzido:
 - 1) 50 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela empresa no decurso do ano civil não exceda 200 000 litros,
 - 2) 30 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela empresa no decurso do ano civil exceda 200 000 litros e não exceda 3 000 000 litros,
 - 3) 20 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela empresa no decurso do ano civil exceda 3 000 000 litros e não exceda 5 500 000 litros,
 - 4) 10 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela empresa no decurso do ano civil exceda 5 500 000 litros e não exceda 10 000 000 litros.

20. Nos termos do § 9 (conforme alterado pela última vez pela Lei 571/1997), n.º 3 (conforme alterado pela última vez pela Lei 1298/2003), da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994), quando duas ou mais empresas, na aceção do n.º 1, mantenham uma cooperação a nível da produção ou da gestão, isso não implica que exista entre elas uma relação jurídica ou económica de dependência. Considera-se que a cooperação a nível da produção ou gestão inclui a aquisição de matérias-primas e materiais necessários para a produção da cerveja, a embalagem da cerveja, a comercialização e a sua distribuição. Contudo, para que esta norma seja aplicável, a produção total de cerveja pelas empresas no decurso do ano civil não deve exceder 10 000 000 litros.
21. Nos termos do § 9 (conforme alterado pela última vez pela Lei 383/2015, aplicada a partir de 1 de janeiro de 2015), n.º 1, da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994), se o contribuinte puder provar de forma inilidível que a cerveja foi produzida numa fábrica de cerveja jurídica e economicamente independente de outras fábricas de cerveja, que utilize as suas próprias instalações e não opere sob licença e que a cerveja produzida num ano civil não exceda 15 000 000 litros, o imposto sobre bebidas alcoólicas a pagar sobre a cerveja é reduzido:
- 1) 50 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela fábrica de cerveja durante o ano civil não exceda 500 000 litros,
 - 2) 30 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela fábrica de cerveja durante o ano civil exceda 500 000 litros e não exceda 3 000 000 litros,
 - 3) 20 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela fábrica de cerveja durante o ano civil exceda 3 000 000 litros e não exceda 5 500 000 litros,
 - 4) 10 %, desde que a quantidade de cerveja produzida pela fábrica de cerveja durante o ano civil exceda 5 500 000 litros e não exceda 10 000 000 litros.
22. Nos termos do § 9 (conforme alterado pela última vez pela Lei 383/2015), n.º 3, da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994), quando duas ou mais fábricas de cerveja, na aceção do n.º 1, se dedicam à cooperação a nível da produção ou da gestão, isso não implica que exista entre elas uma relação jurídica ou económica de dependência. Considera-se que a cooperação a nível da produção ou da gestão inclui a aquisição de matérias-primas e materiais necessários para a produção da cerveja, a embalagem da cerveja, a comercialização e a sua distribuição. Contudo, para que esta norma seja aplicável, a produção total de cerveja pelas empresas no decurso do ano civil não deve exceder 15 000 000 litros.

Disposições e jurisprudência relevantes da União Europeia

Diretiva 92/83/CEE

23. A Diretiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, estabelece regras comuns relativas à estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas. A diretiva define e classifica os diferentes tipos de álcool e de bebidas alcoólicas em função das suas características e fixa um quadro jurídico para as reduções, isenções e derrogações concedidas em certos setores.
24. Nos termos do terceiro considerando da diretiva, para o bom funcionamento do mercado interno, é necessário fixar definições comuns para todos os produtos em causa.
25. Nos termos do sétimo considerando da diretiva, no caso da cerveja produzida em pequenas fábricas independentes e do álcool etílico produzido em pequenas destilarias, são necessárias soluções comuns que permitam aos Estados-Membros aplicar uma taxa de imposto reduzida a estes produtos.
26. Nos termos do décimo sétimo considerando da diretiva, as taxas reduzidas que os Estados-Membros estão autorizados a aplicar não devem conduzir a distorções de concorrência no mercado interno.
27. O artigo 4.º da diretiva prevê:
 - «1. Os Estados-Membros podem aplicar taxas reduzidas, que poderão ser diferenciadas de acordo com a produção anual das fábricas de cerveja em causa, à cerveja fabricada por pequenas empresas independentes, dentro dos seguintes limites:
 - as taxas reduzidas não serão aplicadas às empresas que produzam mais de 200 000 hectolitros de cerveja por ano,
 - as taxas reduzidas, que podem ser inferiores à taxa mínima, não podem ser inferiores em mais de 50 % à taxa normal nacional do imposto especial de consumo.
 2. Para efeitos de aplicação de taxas reduzidas, por “pequena empresa independente” entende-se uma fábrica de cerveja jurídica e economicamente independente de outras fábricas de cerveja, que utilize as suas próprias instalações e não opere sob licença. Contudo, duas ou mais pequenas fábricas de cerveja que trabalhem em conjunto e cuja produção anual total não exceda 200 000 hectolitros poderão ser consideradas uma única pequena empresa independente.
 3. Os Estados-Membros devem assegurar que quaisquer taxas reduzidas por eles estabelecidas sejam aplicadas de igual modo à cerveja fornecida no seu

território por pequenas fábricas de cerveja independentes situadas noutros Estados-Membros. Assegurarão, em especial, que os fornecimentos individuais provenientes de outros Estados-Membros nunca sejam sujeitos a impostos superiores aos seus exatos equivalentes nacionais».

Jurisprudência do Tribunal de Justiça

28. O Tribunal de Justiça interpretou a definição de «pequena empresa independente» que figura no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE no seu Acórdão C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Embora esse processo dissesse essencialmente respeito à interpretação da exigência de independência jurídica e económica da fábrica de cerveja prevista nessa disposição, o Tribunal de Justiça também se pronunciou, nesse acórdão, de forma mais geral, sobre o objetivo da Diretiva 92/83/CEE e sobre a interpretação do seu artigo 4.º, n.º 2.
29. No n.º 21 do acórdão supramencionado, o Tribunal de Justiça, remetendo para o terceiro considerando e para o título da Diretiva 92/83/CEE, salienta que, no quadro de uma política de harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, deviam ser fixadas definições comuns para todos os produtos em causa para assegurar o bom funcionamento do mercado interno. Segundo o Tribunal de Justiça, os conceitos da diretiva devem ser interpretados de forma autónoma, tendo em conta a redação das disposições em questão e os objetivos prosseguidos pela diretiva, a fim de assegurar a sua aplicação uniforme.
30. No n.º 25 do acórdão supramencionado, o Tribunal de Justiça declarou que, atendendo ao sétimo e décimo sétimo considerandos, a referida diretiva visa, relativamente à cerveja produzida em pequenas fábricas independentes, a adoção de soluções comuns que permitam aos Estados-Membros aplicar uma taxa de imposto reduzida a estes produtos, embora evitando que estas taxas conduzam a distorções de concorrência no mercado interno.
31. Resulta do n.º 26 do acórdão supramencionado que a diretiva se destina a evitar que o benefício desta redução dos impostos especiais sobre o consumo seja concedido a fábricas de cerveja cuja dimensão e capacidade de produção pudessem causar distorções no mercado interno.
32. No n.º 29 do acórdão supramencionado, o Tribunal de Justiça declara que o objetivo do critério da independência é assegurar que esta taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo beneficia verdadeiramente as fábricas de cerveja para as quais a dimensão constitui uma desvantagem e não as que pertencem a um grande grupo.
33. O Tribunal de Justiça também se pronunciou sobre a interpretação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE no processo C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Nesse processo, tratava-se de interpretar o conceito de «produção sob licença» na aceção da referida disposição.

Necessidade do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE

34. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) considera que da jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça não resulta uma resposta clara à questão de saber se um Estado-Membro que aplica as taxas reduzidas de imposto especial sobre o consumo à cerveja produzida por pequenas empresas independentes, na aceção do artigo 4.º da Diretiva 92/83/CEE, também deve aplicar a regra da tributação conjunta das pequenas empresas contida no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, ou se a aplicação desta última disposição se enquadra no âmbito da discricionariedade do Estado-Membro em causa.
35. Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), da redação do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE também não resulta uma resposta clara à mencionada questão de interpretação.
36. Por um lado, pode sustentar-se que o objetivo da expressão «poderão ser consideradas» no segundo período da disposição em causa é deixar a aplicação de uma tributação conjunta de pequenas fábricas de cerveja ao critério do Estado-Membro, mesmo que esse Estado-Membro tenha decidido aplicar taxas reduzidas de imposto especial sobre o consumo à cerveja produzida por pequenas empresas independentes na aceção do artigo 4.º da Diretiva 92/83/CEE. Poder-se-ia considerar que, se o legislador da União também pretendesse impor a um Estado-Membro, que aplica as taxas reduzidas, a aplicação da tributação conjunta às pequenas fábricas de cerveja, esta disposição teria sido redigida de forma a tornar mais claro que era vinculativa para os Estados-Membros que aplicassem taxas reduzidas.
37. Por outro lado, poderia também sustentar-se que, se o legislador da União pretendesse deixar a aplicação de uma tributação conjunta ao critério do Estado-Membro que aplica taxas reduzidas, teria provavelmente utilizado no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da diretiva, por exemplo, a expressão «o Estado-Membro pode». Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), trata-se da formulação habitual de uma disposição (e utilizada, por exemplo, no artigo 4.º, n.º 1), quando a sua aplicação deva ser deixada à discricionariedade do Estado-Membro.
38. Assim, pode igualmente entender-se que a expressão «poderão ser consideradas», utilizada no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da diretiva, não se refere ao poder discricionário do Estado-Membro na aplicação desta disposição, mas ao facto de as fábricas de cerveja que não preenchem os requisitos do artigo 4.º, n.º 2, primeiro período, no que respeita à independência, mas que preenchem os do segundo período da disposição em causa, poderem ser tratadas como uma única pequena empresa independente, *sem prejuízo do primeiro período* da referida disposição.

39. Segundo esta interpretação, pode considerar-se que a palavra «[c]ontudo» utilizada no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, associa o período em causa à definição de «pequena empresa independente» que figura no referido artigo 4.º, n.º 2, primeiro período.
40. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) salienta que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, ao interpretar uma norma do direito da União que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance e cujos termos não permitem determinar com segurança o seu sentido e alcance, há que tomar em consideração o contexto e as finalidades dessa disposição (v., por exemplo, Acórdão de 6 de março de 2008, *Nordania Finans A/S*, C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144, n.º 18).
41. No presente contexto, no processo C-83/08 *Glückauf Brauerei GmbH*, supramencionado, o Tribunal de Justiça confirmou nos n.ºs 20 a 21 do seu acórdão que o conceito de «pequena empresa independente» que consta do artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE deve ser interpretado autonomamente à luz da redação da norma em questão e dos objetivos prosseguidos pela diretiva. No mesmo contexto, o Tribunal de Justiça salientou que a diretiva «para assegurar o bom funcionamento do mercado interno, visa fixar definições comuns para todos os produtos em causa e inscreve-se no quadro de uma política de harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas». O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) conclui que o conceito de «pequena empresa independente» deve ser objeto de uma interpretação uniforme à luz do objetivo da diretiva acima referido, tanto no que respeita ao seu conteúdo como à sua importância em todos os Estados-Membros que aplicam as taxas reduzidas com base no artigo 4.º da diretiva.
42. Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), ao interpretar o artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE no contexto da presente questão de interpretação devem ser tidos em conta, além do objetivo geral da diretiva acima referido, os objetivos específicos prosseguidos pelo legislador da União ao autorizar os Estados-Membros a aplicar taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo à cerveja produzida por pequenas fábricas de cerveja, em conformidade com o artigo 4.º da referida diretiva.
43. A este respeito, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) remete, nomeadamente, para o n.º 25 do Acórdão no processo acima referido C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, no qual o Tribunal de Justiça declarou que o objetivo da diretiva era «[...] relativamente à cerveja produzida em pequenas fábricas independentes, a adoção de soluções comuns que permitam aos Estados-Membros aplicar uma taxa de imposto reduzida a estes produtos, embora evitando que estas taxas conduzam a distorções de concorrência no mercado interno».

44. No n.º 26 do Acórdão C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, o Tribunal de Justiça salientou igualmente que a Diretiva 92/83/CEE se destina a «[...] evitar que o benefício desta redução dos impostos especiais sobre o consumo [baseado no artigo 4.º da diretiva] seja concedido a fábricas de cerveja cuja dimensão e capacidade de produção pudessem causar distorções no mercado interno». No n.º 29 do Acórdão o Tribunal de Justiça também declarou que o critério da independência enunciado no artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva é assegurar «[...] que esta taxa reduzida do imposto especial sobre o consumo beneficia verdadeiramente as fábricas de cerveja para as quais a dimensão constitui uma desvantagem e não as que pertencem a um grande grupo».
45. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) conclui das considerações supramencionadas do Tribunal de Justiça que, ao interpretar o artigo 4.º, n.º 2, da diretiva, devem ser tidos em conta, por um lado, o desejo de harmonizar as estruturas dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas e, por outro, o objetivo de promover, sem distorcer a concorrência no mercado interno, a posição no mercado das pequenas fábricas de cerveja para as quais a dimensão constitui uma desvantagem.
46. Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), a decisão de um Estado-Membro, que aplica taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo, de não considerar duas ou mais pequenas fábricas de cerveja, que trabalhem em conjunto e cuja produção anual total não exceda 200 000 hectolitros, uma única pequena empresa independente não parece ser conforme com o objetivo geral da diretiva acima referido e com os objetivos específicos do artigo 4.º acima descritos. Pelo contrário, é suscetível de conduzir a um tratamento desigual das fábricas de cerveja mais pequenas, na aceção do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, e das que podem ser consideradas «pequenas empresas independentes» na aceção do primeiro período desta disposição.
47. Contudo, a primeira questão prejudicial é submetida, tendo em conta a necessidade de interpretação da redação do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE e a falta de jurisprudência do Tribunal de Justiça a este respeito.

Efeito direto do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE

48. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) observa que o artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE, relativo a uma tributação conjunta das pequenas fábricas de cerveja, não foi transposto para o direito interno finlandês.
49. As disposições baseadas no artigo 4.º da diretiva, relativas à redução do imposto sobre as bebidas alcoólicas que incide sobre as cervejas produzidas por pequenas fábricas de cerveja, figuram no § 9 (conforme alterado pela última vez pela Lei 383/2015) da Lei Relativa ao Imposto sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas (1471/1994). Todavia, esta norma não contém disposições análogas às do

artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da referida diretiva, relativas a uma tributação conjunta das pequenas fábricas de cerveja.

50. Por razões de clareza, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) assinala que o § 9, n.º 3, da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas não está em conformidade com o artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da diretiva. A disposição referida da Lei Relativa ao Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas estabelece exclusivamente as condições em que duas ou mais pequenas fábricas de cerveja, que cooperem a nível de produção ou gestão, podem ser consideradas como pequenas fábricas de cerveja jurídica e economicamente independentes, apesar dessa cooperação. Ora, esta disposição não prevê a possibilidade de tratar duas ou mais pequenas fábricas de cerveja como uma única pequena empresa independente.
51. Por conseguinte, se o Tribunal de Justiça responder à primeira questão prejudicial no sentido de que um Estado-Membro que aplica, nos termos do artigo 4.º da Diretiva 92/83/CEE, taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo à cerveja produzida por pequenas empresas independentes, deve também aplicar às pequenas fábricas de cerveja a disposição relativa à tributação conjunta prevista no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE, é necessário determinar se desta última disposição é possível inferir direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.
52. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, sempre que as disposições de uma diretiva sejam, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, os particulares podem invocá-las nos órgãos jurisdicionais nacionais contra o Estado, quando este não tenha transposto dentro do prazo a diretiva para o direito nacional ou quando essa transposição tenha sido incorreta (por exemplo, Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, n.º 13).
53. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) considera que o artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE poderia, eventualmente, ser entendido como deixando uma margem de apreciação ao Estado-Membro, na medida em que estabelece o limite máximo da produção anual total das fábricas de cerveja em 200 000 hectolitros. Este limite máximo corresponde ao limite de produção anual fixado pelo artigo 4.º, n.º 1, primeiro travessão, da diretiva para uma pequena empresa independente. Todavia, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da mesma diretiva, os Estados-Membros podem diferenciar as taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo de acordo com a produção anual das fábricas de cerveja em causa. Seria possível considerar que esta possibilidade de diferenciação dissesse igualmente respeito à tributação conjunta das fábricas de cerveja nos termos do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da diretiva, o que poderia deixar uma certa margem de apreciação ao Estado-Membro.

54. Por outro lado, pode sustentar-se que, quando um Estado-Membro decide proceder a uma diferenciação das taxas com base no artigo 4.º, n.º 1, da referida diretiva, também está necessariamente obrigado a aplicar um critério de diferenciação análogo no âmbito da tributação conjunta prevista no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da mesma diretiva. Segundo o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), tal seria justificado do ponto de vista da igualdade de tratamento das pequenas fábricas de cerveja. Neste caso, a margem de apreciação conferida pelo artigo 4.º da diretiva referir-se-ia exclusivamente ao artigo 4.º, n.º 1, e não ao artigo 4.º, n.º 2, segundo período. De acordo com esta interpretação, deve considerar-se que esta última norma regula a tributação conjunta de duas ou mais pequenas fábricas de cerveja que trabalhem em conjunto e cuja produção anual total não exceda 200 000 hectolitros, de forma a não deixar nenhuma margem de apreciação ao Estado-Membro no âmbito da aplicação desta norma.
55. Ora, a segunda questão prejudicial é submetida, dada a falta de jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre esta questão.
56. Foi concedido à A Oy e ao Organismo para a Garantia dos Direitos dos Contribuintes o direito de serem ouvidos pelo Tribunal de Justiça com vista à obtenção de uma decisão prejudicial.

Despacho interlocutório do Korkein hallinto-oikeus sobre o pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal de Justiça da União Europeia

57. O Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e apresentar ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), um pedido de decisão prejudicial relativo à aplicação do artigo 4.º, n.º 2, segundo período, da Diretiva 92/83/CEE. A decisão prejudicial é necessária para a decisão do litígio pendente no Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo).

Questões prejudiciais

1. Deve o artigo 4.º da Diretiva 92/83/CEE ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que, ao abrigo desta disposição, aplique taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo à cerveja produzida por pequenas fábricas independentes, deve aplicar igualmente a disposição relativa à tributação conjunta de pequenas fábricas de cerveja prevista no artigo 4.º, n.º 2, segundo período, desta diretiva ou a aplicação desta última disposição é da competência discricionária do Estado-Membro em causa?

2. O artigo 4.º, n.º 2, da Diretiva 92/83/CEE tem efeito direto?

[NÃO TRADUZIDO] [NÃO TRADUZIDO]