

Lieta C-221/20

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2020. gada 28. maijs

Iesniedzējtiesa:

Korkein hallinto-oikeus (Somija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 20. maijs

Apelācijas sūdzības iesniedzēja:

A Oy

KORKEIN HALLINTO-OIKEUS STARPNOLĒMUMS Lēmuma datums

2020. gada 20. maijs

[..]

Priekšmets

Lūgums Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantam

Apelācijas sūdzības iesniedzēja

A Oy

Apstrīdētais nolēmums

2018. gada 5. novembra *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa) lēmums Nr. 18/0924/1

Temats

1. *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa, Somija) izskatāmajā lietā, kas attiecas uz akcīzes nodokļa iekasēšanu par alkoholiskajiem dzērieniem, ir jālemj par to, vai *Tulli* (muitas iestāde) no *A Oy* varēja iekasēt nodokli alkoholiskajiem dzērieniem, pamatojoties uz to, ka šai sabiedrībai nav tiesību uz mazajām alus darītavām paredzēto pazemināto nodokļa likmi alkoholiskajiem dzērieniem, jo tā, juridiskās un saimnieciskās saiknes dēļ starp to un citu mazo alus darītavu, *B Oy*, nevar tikt uzskatīta par patstāvīgu mazo alus darītavu Somijas *Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta* (Likums par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem) 9. panta 1. punkta izpratnē.
2. Tomēr rodas jautājums, vai sabiedrībai kopā ar citu mazu alus darītavu ir tiesības uz pazeminātu akcīzes nodokļa likmi, pamatojoties uz Padomes Direktīvas 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem (turpmāk tekstā – “Struktūru direktīva”), 4. panta 2. punkta otro teikumu, lai gan valsts Likumā par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem [oriģ. 2. lpp.] nav paredzēta šāda veida tiesību norma par mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Struktūru direktīvas 4. panta 2. punktu iepriekš minētajā un turpmāk sīkāk izklāstītajā kontekstā.
3. Tiek lūgts lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu izskatīt kopā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas attiecas uz *B Oy*.

Strīda priekšmets un attiecīgie fakti

4. *A Oy* ir saskaņā ar Somijas tiesībām dibināta akciju sabiedrība. Sabiedrības saimnieciskās darbības veidi ir alus ražošana un ēdināšanas pakalpojumi, dzērienu un alus ražošanas aprīkojuma mazumtirdzniecība, kā arī ieguldījumu darbība dzērienu nozarē. Kopš 2013. gada aprīļa sabiedrība savā alus darītavā C pilsētā brūvē alu.
5. Muitas iestāde 2016. gadā veica revīziju *A Oy* par laikposmu no 2013. gada 1. maija līdz 2015. gada 31. decembrim attiecībā uz sabiedrības precēm, kuras aplik ar akcīzes nodokli. No muitas iestādes 2016. gada 12. oktobrī sagatavotā revīzijas ziņojuma izriet, ka 2013.–2014. gadā *A Oy* bruto alus ražošanas apjoms kopumā bija 299 937 litri. Sabiedrība savā nodokļu deklarācijā par alkoholiskajiem dzērieniem par attiecīgo laikposmu bija deklarējusi kopumā 204 679 litrus alus kā ar nodokli aplikamo alus daudzumu. Alus bija deklarēts 1294. preču grupā, kurā nodoklis par alkoholiskajiem dzērieniem ir pazemināts par 50 %.
6. Revīzijas laikā muitas iestāde noteica *A Oy* saikni ar citām alus darītavām. Kā izriet no revīzijas ziņojuma, 2013. un 2014. gadā *B Oy* piederēja 11 %, kā arī 2015. gadā 12 % *A Oy* akciju. Attiecīgajā laikposmā D piederēja *B Oy* akcijas 37,55 % apmērā un *A Oy* 6,87 % apmērā un vienlaikus D veica arī vadības

funkcijas abās šajās sabiedrībās. Turklāt starp *A Oy* un *B Oy* pastāvēja ar ražošanu saistīta un operatīva sadarbība. *A Oy* brūvēja *B Oy* alus zīmolus. *A Oy* alus tika uzglabāts arī *B Oy* akcīzes preču noliktavā.

7. Muitas iestāde ar 2016. gada 9. decembra paziņojumiem par korekciju par 2013.–2015. gadu pieprasīja *A Oy* samaksāt alkoholisko dzērienu nodokli, kavējuma naudu un soda naudu. Saskaņā ar šo lēmumu pamatojumu muitas iestādes revīzijas laikā atklājušies apstākļi neļāva uzskatīt sabiedrību par juridiski un saimnieciski neatkarīgu alus darītavu Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. panta izpratnē. Lietas izvērtēšanā it īpaši tika ņemts vērā *D* kā akcionāra statuss un tā vadošā pozīcija gan *A Oy*, gan *B Oy*. Attiecībā uz kopēju *A Oy* un *B Oy* aplikšanu ar nodokli lēmumā tika konstatēts, ka Somijas likumdevējs Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. pantā apzināti ir atturējies divas vai vairākas mazās alus darītavas uzskatīt par vienu alus darītavu. **[oriģ. 3. lpp.]**
8. *A Oy* par muitas iestādes paziņojumiem par korekciju iesniedza sūdzību. Sabiedrības sūdzību izskatīja *Verohallinto* (nodokļu pārvalde), kurai kopš 2017. gada 1. janvāra ir nodota akcīzes nodokļa iekasēšana.
9. Ar 2017. gada 7. jūnija lēmumu nodokļu pārvalde noraidīja *A Oy* sūdzību.
10. *A Oy* apstrīdēja nodokļu pārvaldes lēmumu, iesniedzot sūdzību *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administratīvā tiesa). *B Oy* prasības ietvaros, kas tajā pašā laikā iesniegta Helsinki Administratīvajā tiesā izskatīšanai, tā lūdza Finanšu ministrijai sniegt apsvērumus par kopējo aplikšanu ar nodokli Struktūru direktīvas izpratnē.
11. Saskaņā ar Finanšu ministrijas 2016. gada 12. jūnijā sniegtajiem apsvērumiem tiesību normai Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrajā teikumā attiecībā uz dalībvalstīm nav obligāta rakstura, bet dalībvalstis, kas paredz [nodokļa] pazeminājumu mazām alus darītavām, varot izlemt, vai tās attiecīgo tiesību normu iekļauj to valsts tiesību aktos. Tiesību norma, kurā ar zināmiem nosacījumiem tiek pieļauta iespēja divas vai vairākas patstāvīgas mazās alus darītavas aplikāt ar nodokli kā vienu alus darītavu, Somijā neesot ne sākotnēji iekļauta valsts Likumā par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, ne arī vēlāk pievienota likumam. Tā esot bijusi likumdevēja apzināta izvēle, jo nolūks esot bijis piešķirt [nodokļa] pazeminājumu tieši mazām alus darītavām, kas darbojas patstāvīgi.
12. Helsinki Administratīvā tiesa ar savu 2018. gada 5. novembra spriedumu noraidīja *A Oy* prasību, pamatojoties uz to, ka sabiedrībai neesot bijušas tiesības uz nodokļa pazeminājumu Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. panta izpratnē. Attiecībā uz kopējo aplikšanu ar nodokli administratīvā tiesa konstatēja, ka Somijas valsts Likumā par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem neesot iekļāvusi Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otro teikumu un ka šajā sakarā neesot pastāvējis nekāds pienākums.
13. *A Oy* par administratīvās tiesas lēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Korkein hallinto-oikeus* un cita starpā lūdza atcelt administratīvās tiesas lēmumu.

Sabiedrība uzskata, ka tā esot juridiski un saimnieciski neatkarīga mazā alus darītava Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. panta izpratnē un ka divas mazās alus darītavas Struktūru direktīvā paredzētajā veidā var tikt uzskatītas par vienu mazo alus darītavu.

Lietas dalībnieku galveno argumentu kopsavilkums

14. *A Oy* savā apelācijas sūdzībā *Korkein hallinto-oikeus*, ciktāl tas ir šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, ir norādījusi, ka Struktūru direktīvas 4. panta 2. punktā esot ietverta patstāvīgas [oriģ. 4. lpp.] mazās alus darītavas definīcija. Attiecīgā 2. punkta otrais teikums esot tāda pamatjēdziena definīcija, kas ir nedalāmi saistīts ar direktīvas piemērošanu, un pamatjēdziena daļa valsts līmenī nevarot tikt izslēgta no transponēšanas. Struktūru direktīvas un valsts Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem mērķis neļaujot uzskatīt, ka likumdevējs direktīvā ietverto tiesību normu par kopēju aplikšanu ar nodokli apzināti nav iekļāvis valsts tiesību aktos. Arī tiesību akta sagatavošanas darbos neesot nevienas norādes par attiecīgu likumdevēja lēmumu.
15. Nodokļa pazeminājuma mērķis mazajām alus darītavām esot kompensēt lielo alus darītavu konkurences priekšrocību, kas balstīta uz lielāku ražošanas jaudu, un tādējādi veicināt mazo alus darītavu darbības nosacījumus. Turklāt mērķis esot liegt lielām alus darītavām izmantot [nodokļa] pazeminājumu, savu darbību formāli sadalot starp mazām alus darītavām. Tas izrietot no Tiesas sprieduma lietā C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. Turklāt *A Oy* norādīja, ka Struktūru direktīvas 4. panta 3. punktā ir paredzēts, ka akcīzes nodokļa pazeminātās likmes tāpat attiecinā uz alu, ko piegādā no mazajām alus darītavām, kas atrodas citās dalībvalstīs. Apstiprinot viedokli, ka direktīvas tiesību norma par kopēju mazo alus darītavu aplikšanu ar nodokli neesot iekļauta valsts tiesību aktos, Somijas valsts, iespējams, padara sevi par vainīgu atšķirīga nodokļu režīma piemērošanā attiecībā uz citās dalībvalstīs mazās alus darītavās brūvētajiem aliem.
17. Tā kā *A Oy* un *B Oy* kopējais gada ražošanas apjoms nepārsniedzot Likumā par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem atļautos maksimālos apjomus, un sabiedrības ir juridiski un saimnieciski neatkarīgas no citām mazajām alus darītavām, *A Oy* uzskata, ka sabiedrībām, pamatojoties uz kopējo ražošanas apjomu gadā, esot tiesības uz nodokļa pazeminājumu.
18. *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde) *Korkein hallinto-oikeus*, ciktāl tas ir šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, ir norādījusi, ka Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. pants atbilstot Struktūru direktīvas 4. pantam. Tomēr nozīmīgs ir jautājums, vai direktīvas 4. panta 2. punkta otrajā teikumā ietvertais formulējums “šīs alus darītavas var uzskatīt par vienu patstāvīgu mazo alus darītavu” piešķir dalībvalstij iespēju vai nosaka pienākumu uzskatīt vairākas alus darītavas kā vienu mazo alus darītavu, kas sadarbojas kā “vienu patstāvīgu

mazā alus darītava”. Direktīvas attiecīgā tiesību norma saskaņā ar tās formulējumu esot fakultatīva, t.i., pieļauj rīcības brīvību un neesot obligāta. Valsts Likumā par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem neesot atbilstošas tiesību normas. Tas esot acīmredzami, ka direktīvas tiesību norma būtu jāiekļauj valsts likumā, ja tai būtu tieša iedarbība. [oriģ. 5. lpp.]

Valsts tiesību akti

19. Saskaņā ar *Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki* (1471/1994) (Likums par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem Nr. 1471/1994) 9. panta (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 571/1997) 1. punktu (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 1298/2003 un Likumu Nr. 1128/2010), ja nodokļa maksātājs var ticami pierādīt, ka alus ir brūvēts uzņēmumā, kas juridiski un saimnieciski ir neatkarīgs no citiem tajā pašā nozarē reģistrētiem uzņēmumiem, un kura saražotais alus daudzums kalendārajā gadā nepārsniedz 10 000 000 litru, alkoholisko dzērienu nodokli, kas jāmaksā par alu, pazemina:
 - 1) par 50 %, ar nosacījumu, ka uzņēmuma saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā nepārsniedz 200 000 litrus,
 - 2) par 30 %, ar nosacījumu, ka uzņēmuma saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 200 000 litrus un nepārsniedz 3 000 000 litrus,
 - 3) par 20 %, ar nosacījumu, ka uzņēmuma saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 3 000 000 litrus un nepārsniedz 5 500 000 litrus;
 - 4) par 10 %, ar nosacījumu, ka uzņēmuma saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 5 500 000 litrus un nepārsniedz 10 000 000 litrus.
20. Saskaņā ar Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem Nr. 1471/1994 9. panta (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 571/1997) 3. punktu (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 1298/2003), ciktāl divi vai vairāki uzņēmumi 1. punkta izpratnē sadarbojas saistībā ar ražošanu vai operatīvi, nevar uzskatīt, ka tas nozīmē, ka starp tiem pastāv juridiskas vai saimnieciskas atkarības attiecības. Kā ar ražošanu saistīta vai operatīva sadarbība tiek uzskatīta alus ražošanai nepieciešamo izejvielu un sastāvdaļu iegāde, kā arī alus iepakošana, tirgvedība un izplatīšana. Šī punkta piemērošana tomēr ir pakļauta nosacījumam, ka uzņēmumu kopējais saražotais alus daudzums kalendārā gada laikā nepārsniedz 10 000 000 litrus.
21. Saskaņā ar Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem Nr. 1471/1994 9. panta (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 383/2015, ko piemēro no 2015. gada 1. janvāra) 1. punktu, ja nodokļa maksātājs var ticami pierādīt, ka alus ir brūvēts alus darītavā, kas ir juridiski un saimnieciski neatkarīga no citām alus darītavām, kura atrodas atsevišķi no citu alus darītavu telpām, kas neizmanto darbības licenci un kuras saražotā alus

daudzums kalendārā gada laikā nepārsniedz 15 000 000 litrus, alkoholisko dzērienu nodokli, kas jāmaksā par alu, pazemina:

- 1) par 50 %, ar nosacījumu, ka alus darītavas saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā nepārsniedz 500 000 litrus,
- 2) par 30 %, ar nosacījumu, ka alus darītavas saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 500 000 litrus un nepārsniedz 3 000 000 litrus,
- 3) par 20 %, ar nosacījumu, ka alus darītavas saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 3 000 000 litrus un nepārsniedz 5 500 000 litrus;
- 4) par 10 %, ar nosacījumu, ka alus darītavas saražotā alus daudzums kalendārā gada laikā pārsniedz 5 500 000 litrus un nepārsniedz 10 000 000 litrus.
[oriģ. 6. lpp.]

22. Saskaņā ar Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem Nr. 1471/1994 9. panta (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 383/2015) 3. punktu, ja divas vai vairākas alus darītavas 1. punkta izpratnē sadarbojas saistībā ar ražošanu vai operatīvi, nevar uzskatīt, ka tas nozīmē, ka starp tām pastāv juridiskas vai saimnieciskas atkarības attiecības. Kā ar ražošanu saistīta vai operatīva sadarbība tiek uzskatīta alus ražošanai nepieciešamo izejvielu un sastāvdaļu iegāde, kā arī alus iepakošana, tirgvedība un izplatīšana. Šī punkta piemērošana tomēr ir pakļauta nosacījumam, ka alus darītavu kopējais saražotais alus daudzums kalendārā gada laikā nepārsniedz 15 000 000 litrus.

Atbilstošās Savienības tiesību normas un judikatūra

Struktūru direktīva

23. Padomes Direktīvā 92/83/EEK (1992. gada 19. oktobris) par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, ir ietverti kopīgi noteikumi akcīzes nodokļa struktūrai spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem. Direktīvā tiek definēts un klasificēts dažādu veidu spirts un alkoholiskie dzērieni atkarībā no to īpašībām, kā arī noteikts tiesiskais regulējums attiecībā uz konkrētās jomās piešķirtajiem nodokļa pazeminājumiem, atbrīvojumiem un atkāpēm.
24. Saskaņā ar direktīvas trešo apsvērumu iekšējā tirgus pienācīgai darbībai ir svarīgi noteikt kopīgas visu attiecīgo preču definīcijas.
25. Šīs direktīvas septītajā apsvērumā ir noteikts, ka attiecībā uz alu, ko ražo patstāvīgās mazajās alus darītavās, un etilspirtu, ko ražo mazās spirta dedzinātavās, ir vajadzīgs kopīgs risinājums, kas ļautu dalībvalstīm šiem produktiem piemērot pazeminātas nodokļu likmes.

26. Saskaņā ar direktīvas 17. apsvērumu gadījumos, kad dalībvalstīm ir atļauts piemērot pazeminātas likmes, šādas pazeminātas likmes nedrīkst radīt konkurences traucējumus iekšējā tirgū.

27. Direktīvas 4. pants ir šāds:

“1. Dalībvalstis var piemērot pazeminātas nodokļu likmes, kuras var diferencēt saskaņā ar attiecīgo alus darītavu gada ražošanas apjomu, alum, kas darīts patstāvīgās mazajās alus darītavās, ievērojot šādus ierobežojumus:

– pazeminātās likmes neattiecas uz uzņēmumiem, kas ražo vairāk nekā 200 000 hl alus gadā, [oriģ. 7. lpp.]

– pazeminātās likmes, kas var būt zemākas par zemāko likmi, nenosaka zemākas par 50 % no valsts standarta akcīzes nodokļa likmes.

2. Pazemināto likmju sakarā termins “patstāvīga mazā alus darītava” nozīmē tādu alus darītavu, kura ir juridiski un saimnieciski neatkarīga no citām alus darītavām, izmanto telpas, kas atrodas atsevišķi no citu alus darītavu telpām, un kurai nav darbības licences. Tomēr, ja sadarbojas divas vai vairākas mazas alus darītavas, kuru kopējais ražošanas apjoms gadā nepārsniedz 200 000 hl, šīs alus darītavas var uzskatīt par vienu patstāvīgu mazo alus darītavu.

3. Dalībvalstis nodrošina, ka visas pazeminātās likmes, ko tās ievieš, tāpat attiecinā uz alu, ko to teritorijā piegādā no patstāvīgām mazajām alus darītavām, kas atrodas citās dalībvalstīs. Jo īpaši tās nodrošina, ka atsevišķām piegādēm no citām dalībvalstīm netiek uzlikti augstāki nodokļi kā tādām pašām piegādēm šajā dalībvalstī.”

Tiesas judikatūra

28. Tiesa Struktūru direktīvas 4. panta 2. punktā ietverto definīciju “patstāvīga mazā alus darītava” ir interpretējusi savā spriedumā lietā C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Lai gan šī lieta būtībā attiecās uz šajā tiesību normā paredzētās prasības par alus darītavas juridisko un saimniecisko neatkarību interpretāciju, Tiesa šajā spriedumā arī vispārīgāk ir paudusi viedokli par Struktūru direktīvas mērķi un par tās 4. panta 2. punkta interpretāciju.

29. Tiesa iepriekš minētā sprieduma 21. punktā, atsaucoties uz direktīvas trešo apsvērumu, kā arī tās nosaukumu, ir norādījusi, ka ar direktīvu politikas, kas vērsta uz to, lai saskaņotu akcīzes nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem, ietvaros ir paredzēts noteikt kopīgas visu attiecīgo preču definīcijas, lai nodrošinātu pienācīgu iekšējā tirgus darbību. Saskaņā ar Tiesas norādīto, lai nodrošinātu vienveidīgu šīs direktīvas piemērošanu, tajā ietvertie jēdzieni ir jāinterpretē autonomi, pamatojoties uz attiecīgo normu vārdisko formulējumu, kā arī uz minētās direktīvas izvirzītajiem mērķiem.

30. Tiesa iepriekš minētā sprieduma 25. punktā ir konstatējusi, ka šajā direktīvā, kā izriet no tās 7. un 17. apsvēruma, attiecībā uz alu, ko ražo patstāvīgās mazajās alus darītavās, ir paredzēts panākt kopīgu risinājumu, kurš ļautu dalībvalstīm **[oriģ. 8. lpp.]** šiem produktiem piemērot pazeminātas nodokļu likmes, novēršot tomēr to, ka šīs pazeminātas nodokļu likmes varētu radīt konkurences traucējumus iekšējā tirgū.
31. Saskaņā ar iepriekš minētā sprieduma 26. punktu no tā izriet, ka direktīvas mērķis ir novērst to, ka šāds akcīzes nodokļa samazinājums varētu tikt piešķirts alus darītavām, kuru izmērs un ražošanas apjoms varētu izraisīt traucējumus iekšējā tirgū.
32. Tiesa iepriekš minētā sprieduma 29. punktā ir konstatējusi, ka saimnieciskās neatkarības kritērija mērķis ir nodrošināt to, ka šī pazeminātā akcīzes nodokļa likme patiesi tiek piemērota tikai tām alus darītavām, kurām izmērs ir šķērslis, nevis tām, kas pieder kādai grupai.
33. Tiesa ir paudusi nostāju par Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta interpretāciju arī lietā C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Šajā lietā runa bija par jēdziena “ražošana bez darbības licences” interpretāciju minētās tiesību normas izpratnē.

Nepieciešamība lūgt prejudiciālu nolēmumu

Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta interpretācija

34. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka no Tiesas līdzšinējās judikatūras skaidri neizriet atbilde uz to, vai dalībvalstij, kas piemēro pazeminātas akcīzes nodokļa likmes patstāvīgu mazo alus darītavu Struktūru direktīvas 4. panta izpratnē darītajam alum, ir jāpiemēro arī 4. panta 2. punkta otrajā teikumā ietvertā tiesību norma par mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli, vai arī pēdējās minētās tiesību normas piemērošana ir attiecīgās dalībvalsts ziņā.
35. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka arī Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta formulējums neļauj viennozīmīgi atbildēt uz iepriekš minēto interpretācijas jautājumu.
36. No vienas puses, varētu uzskatīt, ka attiecīgās tiesību normas otrajā teikumā izmantotā formulējuma “var uzskatīt” mērķis ir mazo alus darītavu kopējas aplikšanas ar nodokli piemērošanu atstāt dalībvalsts ziņā arī gadījumā, kurā dalībvalsts saskaņā ar Struktūru direktīvas 4. pantu ir nolēmusi alum, ko saražojušas patstāvīgas mazās alus darītavas **[oriģ. 9. lpp.]**, piemērot pazeminātas akcīzes nodokļa likmes. Varētu uzskatīt, ka, ciktāl Savienības likumdevēja mērķis būtu bijis dalībvalstij, kas piemēro pazeminātas nodokļa likmes, noteikt pienākumu piemērot arī mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli, tiesību norma būtu formulēta veidā, kas daudz skaidrāk ļautu secināt, ka tā ir obligāta dalībvalstīm, kas piemēro pazeminātas nodokļa likmes.

37. No otras puses, varētu arī uzskatīt, ka Savienības likumdevējs, ciktāl tā mērķis būtu bijis kopējas aplikšanas ar nodokli piemērošanu atstāt dalībvalsts, kas piemēro pazeminātas nodokļa likmes, ziņā, direktīvas 4. panta 2. punkta otrajā teikumā, iespējams, būtu izmantojis, piemēram, formulējumu “dalībvalsts var”. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka šajā ziņā tas ir parasts (un, piemēram, 4. panta 1. punktā izmantots) tiesību normas formulējums, ja tā piemērošana ir jāatstāj dalībvalsts ziņā.
38. Tādējādi varētu arī uzskatīt, ka direktīvas 4. panta 2. punkta otrajā teikumā izmantotais formulējums “var uzskatīt” neattiecas uz dalībvalsts rīcības brīvību, piemērojot šo tiesību normu, bet gan uz apstākli, ka alus darītavas, kuras neatbilst 4. panta 2. punkta pirmā teikumā noteiktajām prasībām attiecībā uz patstāvību, tomēr atbilst attiecīgās tiesību normas otrā teikuma prasībām, apliekot ar nodokli, var tikt uzskatītas par vienu patstāvīgu mazo alus darītavu, *neskarot* tiesību normas *pirmo teikumu*.
39. Saskaņā ar šo interpretāciju varētu uzskatīt, ka 4. panta 2. punkta otrajā teikumā izmantotais vārds “tomēr” saista attiecīgo teikumu ar 4. panta 2. punkta pirmajā teikumā ietverto “patstāvīgas mazās alus darītavas” definīciju.
40. *Korkein hallinto-oikeus* norāda, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, kurā nav ietverta skaidra atsauce uz dalībvalstu tiesībām, lai noteiktu tās saturu un tvērumu, un kuras formulējums noteikti neļauj secināt tās saturu un tvērumu, būtu jāņem vērā šīs tiesību normas konteksts un mērķi (skat., piemēram, spriedumu, 2008. gada 6. marts, *Nordania Finans A/S*, C-98/07, EU:C:2008:144, 18. punkts).
41. Šajā kontekstā iepriekš minētajā lietā C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH* Tiesa sava sprieduma 20.–21. punktā ir apstiprinājusi, ka Struktūru direktīvas 4. panta 2. punktā ietvertais jēdziens “patstāvīga mazā alus darītava” ir jāinterpretē autonomi, pamatojoties uz attiecīgo normu vārdisko formulējumu, **[oriģ. 10. lpp.]** kā arī uz minētās direktīvas izvirzītajiem mērķiem. Šajā pašā kontekstā Tiesa ir norādījusi, ka direktīvā “lai nodrošinātu pienācīgu iekšējā tirgus darbību,[..] ir paredzēts noteikt kopīgas visu attiecīgo preču definīcijas. Tā iekļaujas politikā, kas vērsta uz to, lai saskaņotu akcīzes nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem”. *Korkein hallinto-oikeus* secina, ka jēdziens “patstāvīga mazā alus darītava”, ņemot vērā iepriekš minēto direktīvas mērķi gan attiecībā uz tā saturu, gan nozīmi, visās dalībvalstīs, kas piemēro pazeminātas nodokļa likmes, pamatojoties uz direktīvas 4. pantu, ir jāinterpretē vienveidīgi.
42. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka interpretējot Struktūru direktīvas 4. panta 2. punktu saistībā ar šo interpretācijas jautājumu, papildus direktīvas iepriekš minētajam vispārīgajam mērķim, ir jāņem vērā arī īpašie mērķi, kurus Savienības likumdevējs ir vēlējis sasniegt, atļaujot dalībvalstīm mazās alus darītavās ražotam alum piemērot pazeminātas akcīzes nodokļa likmes saskaņā ar direktīvas 4. pantu.

43. Šajā sakarā *Korkein hallinto-oikeus* it īpaši norāda uz iepriekš minētā sprieduma lietā C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH* 25. punktu, kurā Tiesa ir konstatējusi, ka direktīvā “attiecībā uz alu, ko ražo patstāvīgās mazajās alus darītavās, ir paredzēts panākt kopīgu risinājumu, kurš ļautu dalībvalstīm šiem produktiem piemērot pazeminātas nodokļu likmes, novēršot tomēr to, ka šīs pazeminātās nodokļu likmes varētu radīt konkurences traucējumus iekšējā tirgū”.
44. Sprieduma lietā C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH* 26. punktā Tiesa ir papildus norādījusi, ka Struktūru direktīvas “[...] mērķis ir novērst to, ka šāds [uz direktīvas 4. pantu balstīts] akcīzes nodokļa samazinājums varētu tikt piešķirts alus darītavām, kuru izmērs un ražošanas apjoms varētu izraisīt traucējumus iekšējā tirgū”. Sprieduma 29. punktā Tiesa ir arī konstatējusi, ka direktīvas 4. panta 2. punktā paredzētā saimnieciskās neatkarības kritērija mērķis ir nodrošināt “[...], ka šī pazeminātā akcīzes nodokļa likme patiesi tiek piemērota tikai tām alus darītavām, kurām izmērs ir šķērslis, nevis tām, kas pieder kādai grupai”.
45. *Korkein hallinto-oikeus* no iepriekš minētajiem Tiesas apsvērumiem secina, ka, interpretējot direktīvas 4. panta 2. punktu, ir jāņem vērā, pirmkārt, vēlme saskaņot akcīzes nodokļa spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem struktūru [oriģ. 11. lpp.] un, otrkārt, mērķis, neradot konkurences traucējumus iekšējā tirgū, atbalstīt tādu mazo alus darītavu pozīciju tirgū, kurām izmērs ir šķērslis.
46. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka dalībvalsts, kas piemēro pazeminātas akcīzes nodokļa likmes, lēmums divas vai vairākas mazās alus darītavas, kuras sadarbojas un kuru kopējais ražošanas apjoms gadā nepārsniedz 200 000 hektolitus, neuzskatīt par vienu patstāvīgu mazo alus darītavu, nedrīkstētu būt saderīgs ar iepriekš minēto direktīvas vispārīgo mērķi un iepriekš aprakstītajiem īpašajiem mērķiem, kas minēti tās 4. pantā. Drīzāk tas varētu radīt atšķirīgu attieksmi starp vismazākajām alus darītavām 4. panta 2. punkta otrā teikuma izpratnē un tām alus darītavām, kuras atbilstoši minētās tiesību normas pirmajam teikumam var tikt uzskatītas par “patstāvīgām mazām alus darītavām”.
47. Tomēr, ņemot vērā nepieciešamību interpretēt Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrā teikuma formulējumu un to, ka attiecībā uz šo nepastāv Tiesas judikatūra, tiek uzdots pirmais prejudiciālais jautājums.

Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrā teikuma tiešā iedarbība

48. *Korkein hallinto-oikeus* konstatē, ka Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrais teikums, kas attiecas uz kopēju mazo alus darītavu aplikšanu ar nodokli, nav ticis transponēts Somijas tiesībās.
49. Noteikumi par alkoholisko dzērienu nodokļa pazeminājumu mazo alus darītavu ražotajam alum, kuru pamatā ir direktīvas 4. pants, ir ietverti Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem Nr. 1471/1994 9. pantā (redakcijā, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Likumu Nr. 383/2015). Tomēr šajā tiesību normā

nav ietverti direktīvas 4. panta 2. punkta otrajam teikumam atbilstīgi noteikumi par mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli.

50. *Korkein hallinto-oikeus* skaidrības labad norāda, ka Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem 9. panta 3. punkts neatbilst direktīvas 4. panta 2. punkta otrajam teikumam. Proti, minētajā Likuma par nodokli spirtam un alkoholiskajiem dzērieniem tiesību normā ir paredzēti vienīgi nosacījumi, kuru izpildes gadījumā divas vai vairākas mazās alus darītavas, kas sadarbojas saistībā ar ražošanu vai operatīvi **[oriģ. 12. lpp.]**, neskatoties uz šo sadarbību, ir jāuzskata par juridiski un saimnieciski neatkarīgām mazām alus darītavām. Tomēr šajā tiesību normā nav paredzēta iespēja divas vai vairākas mazās alus darītavas uzskatīt par vienu patstāvīgu mazo alus darītavu.
51. Līdz ar to, ciktāl Tiesa uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbild tādējādi, ka dalībvalstij, kas saskaņā ar Struktūru direktīvas 4. pantu patstāvīgu mazo alus darītavu darītajam alum piemēro pazeminātās akcīzes nodokļa likmes, ir jāpiemēro arī 4. panta 2. punkta otrajā teikumā ietvertā tiesību norma par mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli, ir jāizvērtē, vai privātpersonām ar pēdējo minēto tiesību normu tiek piešķirtas tiesības, uz kurām tās var atsaukties valsts tiesās.
52. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad kādas direktīvas normas no to satura viedokļa ir beznosacījumu un pietiekami precīzas, indivīdiem ir tiesības uz tām atsaukties valsts tiesās tiesvedībā pret valsti, ja tā noteiktajā termiņā nav transponējusi direktīvu valsts tiesībās vai arī ir veikusi nepareizu transpozīciju (piemēram, spriedums, 2017. gada 15. februāris, C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, 13. punkts).
53. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrais teikums iespējams varētu tikt saprasts tādējādi, ka tajā dalībvalstij ir atstāta rīcības brīvība, ciktāl tiesību normā alus darītavu kopējais ražošanas apjoms gadā ir noteikts līdz 200 000 hektolitru. Šis maksimālais apjoms atbilst gada maksimālajam ražošanas apjomam, kas ir noteikts direktīvas 4. panta 1. punkta pirmajā ievilkumā attiecībā uz patstāvīgu mazo alus darītavu. Tomēr saskaņā ar direktīvas 4. panta 1. punktu dalībvalstis šī maksimālā ražošanas apjoma ietvaros var diferencēt pazeminātās akcīzes nodokļa likmes atkarībā no attiecīgo alus darītavu gada ražošanas apjoma. Ir iespējams, ka šī diferencēšanas iespēja attiecas arī uz alus darītavu kopējo aplikšanu ar nodokli saskaņā ar direktīvas 4. panta 2. punkta otro teikumu, kas dalībvalstij varētu atstāt zināmu rīcības brīvību.
54. Tomēr varētu uzskatīt, ka dalībvalstij, ja tā nolemj veikt nodokļa likmju diferencēšanu, pamatojoties uz direktīvas 4. panta 1. punktu, ir arī obligāts pienākums piemērot atbilstošu diferencēšanas kritēriju, veicot kopējo aplikšanu ar nodokli saskaņā ar direktīvas 4. panta 2. punkta otro teikumu. *Korkein hallinto-oikeus* uzskata, ka tas būtu pamatoti no vienlīdzīgas attieksmes pret mazajām alus darītavām **[oriģ. 13. lpp.]** viedokļa. Šajā gadījumā ar direktīvas 4. pantu piešķirtā

rīcības brīvība attiektos vienīgi uz 4. panta 1. punktu, bet ne uz 4. panta 2. punkta otro teikumu. Saskaņā ar šo interpretāciju būtu jāuzskata, ka pēdējā minētajā tiesību normā paredzētā divu vai vairāku mazo alus darītavu, kuras sadarbojas un kuru kopējais ražošanas apjoms gadā nepārsniedz 200 000 hektolitrus, aplikšana ar nodokli būtu reglamentēta tādā veidā, kas dalībvalstij, piemērojot šo tiesību normu, neatstāj nekādu rīcības brīvību.

55. Tā kā attiecībā uz šo jautājumu tomēr nepastāv Tiesas judikatūra, tiek uzdots otrais prejudiciālais jautājums.
56. *A Oy* un Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestādei attiecībā uz lūgumu Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek nodrošinātas tiesības tikt uzklautām.

***Korkein hallinto-oikeus* starp nolēmums par lūgumu Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu**

57. *Korkein hallinto-oikeus* ir nolēmusi apturēt turpmāko tiesvedību un, pamatojoties uz Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 267. pantu, lūgt Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par Struktūru direktīvas 4. panta 2. punkta otrā teikuma piemērošanu. Prejudiciāla nolēmuma saņemšana ir nepieciešama lēmuma pieņemšanai *Korkein hallinto-oikeus* izskatāmajā lietā.

Prejudiciālie jautājumi

1) Vai Direktīvas 92/83/EEK 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstij, kas saskaņā ar šo tiesību normu piemēro pazeminātas akcīzes nodokļa likmes alum, kuru brūvē patstāvīgas mazās alus darītavas, ir jāpiemēro arī direktīvas 4. panta 2. punkta otrajā teikumā ietvertā tiesību norma par mazo alus darītavu kopēju aplikšanu ar nodokli, vai arī šīs pēdējās minētās tiesību normas piemērošana ir atstāta attiecīgās dalībvalsts ziņā?

2) Vai Direktīvas 92/83 4. panta 2. punkta otrajam teikumam ir tieša iedarbība?

[..] [orig. 14. lpp] [..]