

Byla C-221/20

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2020 m. gegužės 28 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas:

Korkein hallinto-oikeus (Suomija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. gegužės 20 d.

Apeliantė:

A Oy

KORKEIN HALLINTO-OIKEUS TARPINĖ NUTARTIS

2020 m. gegužės 20 d.

<...>

Dalykas Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnį

Apeliantė *A Oy*

Ginčijamas sprendimas

2018 m. lapkričio 5 d. *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) sprendimas Nr. 18/0924/1

Svarstomi klausimai

1. *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas, Suomija) nagrinėjamoje byloje, kurioje kalbama apie alkoholinių gėrimų apmokestinimą akcizais, turi nuspręsti, ar *Tulli* (muitinės įstaiga) galėjo apmokestinti *A Oy* mokesčiais už alkoholinius gėrimus, argumentuodama tuo, kad ši bendrovė neturi teisės į mažoms alaus darykloms numatytą sumažintą mokesčio tarifą už alkoholinius gėrimus, nes dėl teisinių ir ekonominių ryšių su kita maža alaus darykla, *B Oy*, ji nėra laikytina maža nepriklausoma alaus darykla, kaip apibrėžta Suomijos *Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta* (Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymas) 9 straipsnio 1 dalyje.
2. Vis dėlto keltinas klausimas, ar ši bendrovė, remiantis 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo (toliau – Direktyva 92/83/EEB) 4 straipsnio 2 dalies antru sakiniu, kartu su kita maža alaus darykla turi teisę į sumažintą akcizo tarifą, nors nacionaliniame Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatyme (**orig. p. 2**) nėra panašaus pobūdžio nuostatų dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimu jau minėtomis ir toliau išsamiau išdėstytomis aplinkybėmis.
3. Prašoma šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą nagrinėti kartu su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl *B Oy*.

Bylos dalykas ir reikšmingos faktinės aplinkybės

4. *A Oy* yra pagal Suomijos teisę įsteigta akcinė bendrovė. Bendrovės veiklos sritys – alaus gamyba, restoranų paslaugos, gėrimų ir alaus pramonės reikmenų mažmeninė prekyba, taip pat investicijos gėrimų pramonėje. Bendrovė nuo 2013 m. balandžio mėn. C mieste verda alų savo alaus darykloje.
5. 2016 m. muitinės įstaiga atliko *A Oy* auditą, taikomą bendrovės gaminiams, pagamintiems nuo 2013 m. gegužės 1 d. iki 2015 m. gruodžio 31 d., apmokestinamiems akcizo mokesčiu. Remiantis muitinės įstaigos 2016 m. spalio 12 d. parengta audito ataskaita, 2013–2014 m. *A Oy* iš viso pagamino 299 937 l alaus. Savo alkoholinių gėrimų mokesčių deklaracijoje bendrovė už aptariamą laikotarpį deklaravo iš viso 204 679 l apmokestinamo alaus kiekio. Alus deklaruotas 1294 gaminių grupėje, kuriai taikomas 50 proc. mažesnis mokeskis už alkoholinius gėrimus.
6. Audito metu muitinės įstaiga išsiaiškino *A Oy* ryšius su kitomis alaus daryklomis. Remiantis audito ataskaita, 2013 m. ir 2014 m. *B Oy* valdė 11 proc., o 2015 m. – 12 proc. *A Oy* akcijų. Aptariamu laikotarpiu *D* valdė 37,55 proc. *B Oy* akcijų ir 6,87 proc. *A Oy* akcijų ir sykiu abiejose bendrovėse ėjo vadovaujamas pareigas. Be to, *A Oy* ir *B Oy* bendradarbiavo gamybos ir kitos veiklos srityse. *A Oy* virė *B Oy* priklausančias alaus rūšis. *A Oy* alus buvo laikomas *B Oy* sandėliuose.

7. 2016 m. gruodžio 9 d. pranešimais dėl mokesčių perskaičiavimo tvarkos muitinės įstaiga pareikalavo, kad *A Oy* už 2013–2015 metus sumokėtų alkoholinių gėrimų mokesį, delspinigius ir baudą. Remiantis pranešimų motyvais, dėl muitinės įstaigos atlikto audito metu išaiškintų aplinkybių bendrovė negali būti laikoma teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma alaus darykla, kaip apibrėžta Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo 9 straipsnyje. Vertinant aplinkybes pirmiausia atsižvelgta į D, kaip akcininko, poziciją ir į jo vadovaujamas pareigas tiek *A Oy*, tiek *B Oy*. Kalbant apie bendrą *A Oy* ir *B Oy* apmokestinimą pranešime konstatuota, kad Suomijos teisės aktų leidėjas Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo 9 straipsnyje sąmoningai numatė, kad dvi ar kelios mažos alaus daryklos negali būti laikomos viena alaus darykla. (orig. p. 3)
8. *A Oy* apskundė muitinės įstaigos pranešimus dėl mokesčių perskaičiavimo tvarkos. Bendrovės skundą išnagrinėjo *Verohallinto* (mokesčių administratorius), kuris nuo 2017 m. sausio 1 d. yra įgaliotas išieškoti akcizo mokesčius.
9. Mokesčių administratorius atmetė *A Oy* skundą 2017 m. birželio 7 d. pranešimu.
10. *A Oy* apskundė mokesčių administratoriaus pranešimą *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas). *Helsingin hallinto-oikeus*, kuris tuo pačiu metu nagrinėjo *B Oy* bylą, paprašė Finansų ministerijos pateikti nuomonę dėl bendro apmokestinimo pagal Direktyvą 92/83/EEB.
11. Remiantis 2016 m. birželio 12 d. Finansų ministerijos pateikta nuomone, Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio nuostata nėra privaloma valstybėms narėms, o valstybės narės, kurios numatė lengvatas mažoms alaus darykloms, gali nuspręsti, ar jos įtrauks aptariamą nuostatą į nacionalinės teisės aktus. Nuostata, pagal kurią, susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, dvi ar kelios mažos nepriklausomos alaus daryklos mokesčiniu požiūriu būtų laikomos viena alaus darykla, Suomijoje nebuvo įtraukta į nacionalinį Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymą nei iš pradžių, nei vėliau. Tai buvo sąmoningas teisės aktų leidėjo sprendimas, nes jis norėjo lengvatą taikyti tik mažoms, savarankiškai dirbančioms alaus darykloms.
12. 2018 m. lapkričio 5 d. sprendimu *Helsingin hallinto-oikeus* atmetė *A Oy* skundą nurodydamas, kad bendrovė neturi teisės į mokesčio lengvatą pagal Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo 9 straipsnį. Kalbėdamas apie bendrą apmokestinimą, *Helsingin hallinto-oikeus* konstatavo, kad Suomija į Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymą neįtraukė Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio ir kad šiuo atžvilgiu ji nėra saistoma jokių įsipareigojimų.
13. *A Oy* pateikė apeliacinį skundą *Korkein hallinto-oikeus* dėl *Helsingin hallinto-oikeus* sprendimo ir pareikalavo, be kita ko, panaikinti *Helsingin hallinto-oikeus* sprendimą. Bendrovė mano, kad teisiniu ir ekonominiu požiūriu ji yra maža alaus darykla, kaip apibrėžta Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo

9 straipsnyje, ir kad dvi mažos daryklos gali būti laikomos viena maža alaus darykla remiantis Direktyvoje 92/83/EEB nurodytu būdu.

Šalių esminių argumentų santrauka

14. *A Oy* apeliaciniame skunde *Korkein hallinto-oikeus* nurodė, kiek tai susiję su šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalyku, kad Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalyje yra pateikta mažos nepriklausomos alaus daryklos (**orig. p. 4**) apibrėžtis. Aptariamos 2 dalies antrame sakinyje pateikiama pagrindinės sąvokos, kuri neatsiejama nuo direktyvos taikymo, apibrėžtis, o įgyvendindama direktyvą valstybė negali nuspręsti taikyti tik dalį pagrindinės sąvokos. Direktyvos 92/83/EEB ir nacionalinio Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo tikslu negalima pagrįsti aiškinimo, kad teisės aktų leidėjas į nacionalinės teisės aktus sąmoningai neįtraukė direktyvos nuostatos dėl bendro apmokestinimo. Parengiamuosiuose teisėkūros dokumentuose taip pat nėra jokios nuorodos į tokį teisės aktų leidėjo sprendimą.
15. Mokesčių lengvata mažoms alaus darykloms siekiama kompensuoti didelių alaus daryklų turimą konkurencinį pranašumą, kurį jos įgyja dėl didesnių gamybos pajėgumų, ir pagerinti mažų alaus daryklų veiklos sąlygas. Be to, siekiama neleisti didelėms alaus darykloms pasinaudoti šia lengvata formaliai išskaidant veiklą į mažas alaus daryklas. Šią išvadą galima daryti vadovaujantis Teisingumo Teismo sprendimu *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08.
16. Be to, *A Oy* pareiškė, kad Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 3 dalyje reikalaujama, jog sumažinti akcizo tarifai būtų vienodai taikomi alui, atgabenamam iš kitose valstybėse narėse įsikūrusių mažų alaus daryklų. Gali būti, kad Suomija, pritardama aiškinimui, kad direktyvos nuostata dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo nėra įtraukta į nacionalinės teisės aktus, taiko mokesinę diskriminaciją kitose valstybėse narėse mažų alaus daryklų išvirto alaus atžvilgiu.
17. Kadangi visa *A Oy* ir *B Oy* metinė produkcija neviršija Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatyme nustatytos didžiausios ribos ir bendrovės teisiškai bei ekonomiškai nepriklauso nuo kitų mažų alaus daryklų, *A Oy* mano, kad atsižvelgiant į visą metinę produkciją bendrovės turi teisę prašyti mokesčio lengvatos.
18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Mokesčius renkančių subjektų teisių gynimo institucija) *Korkein hallinto-oikeus* pareiškė, kiek tai susiję su šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalyku, kad Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo 9 straipsnis atitinka Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnį. Vis dėlto šiuo atveju svarbiausia išsiaiškinti klausimą, ar šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje vartojama formuluotė „tokios alaus daryklos gali būti laikomos viena nepriklausoma maža alaus darykla“ valstybei narei suteikiama galimybė arba nustatoma pareiga kelias mažas alaus daryklas, kurios bendradarbiauja, laikyti „viena maža nepriklausoma alaus

darykla“. Remiantis aptariamoms direktyvos nuostatos tekstu, ji yra pasirenkama, t. y. ja suteikiama atitinkama diskrecija, ir ji nėra privaloma. Nacionaliniame Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatyme tokios nuostatos nėra. Akivaizdu, kad jei ši direktyvos nuostata būtų tiesiogiai veikianti, ji būtų įtraukta į nacionalinės teisės aktą. (orig. p. 5)

Nacionalinės teisės aktai

19. Pagal *Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki* (1471/1994) (Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymas Nr. 1471/1994) 9 straipsnio (kuris pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 571/1997) 1 dalį (kuri pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeista įstatymais 1298/2003 ir 1128/2010), jei apmokestinamasis asmuo gali pagrįstai įrodyti, kad alus yra išvirtas įmonėje, kuri teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo kitų to paties sektoriaus įmonių ir kurioje per kalendorinius metus pagaminto alaus kiekis neviršija 10 000 000 l, alui taikoma tokia alkoholinių gėrimų mokesčio lengvata:
- 1) 50 proc., jei įmonėje per kalendorinius metus pagaminto alaus kiekis neviršija 200 000 l;
 - 2) 30 proc., jei įmonėje per kalendorinius metus pagaminama nuo 200 000 l iki 3 000 000 l alaus;
 - 3) 20 proc., jei įmonėje per kalendorinius metus pagaminama nuo 3 000 000 l iki 5 500 000 l alaus;
 - 4) 10 proc., jei įmonėje per kalendorinius metus pagaminama nuo 5 500 000 l iki 10 000 000 l alaus.
20. Pagal Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo Nr. 1471/1994 9 straipsnio (kuris pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeistas Įstatymu 571/1997) 3 dalį (kuri pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeista Įstatymu 1298/2003), jei dvi ar daugiau įmonių bendradarbiauja gamybos ar kitos veiklos srityje, kaip apibrėžta 1 dalyje, negalima daryti išvados, kad jos teisiškai ir ekonomiškai susijusios tarpusavio priklausomybės ryšiu. Prie bendradarbiavimo gamybos ar kitos veiklos srityje priskiriamas alaus gamybai reikalingų žaliavų ir medžiagų įsigijimas, taip pat alaus pakavimas, rinkodara ir platinimas. Vis dėlto ši dalis taikoma, jeigu įmonės per kalendorinius metus bendrai pagamins ne daugiau kaip 10 000 000 l.
21. Pagal Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo Nr. 1471/1994 9 straipsnio (kuris pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeistas Įstatymu 383/2015, taikomu nuo 2015 m. sausio 1 d.) 1 dalį, jei apmokestinamasis asmuo gali pagrįstai įrodyti, kad alus yra išvirtas alaus darykloje, kuri teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo kitų alaus daryklų, kuri yra fiziškai atskira nuo kitų alaus daryklų, kurioje nevykdoma licencijuota gamyba ir kurioje per kalendorinius metus pagaminto alaus kiekis neviršija 15 000 000 l, alui taikoma tokia alkoholinių gėrimų mokesčio lengvata:

- 1) 50 proc., jei alaus darykloje per kalendorinius metus pagaminto alaus kiekis neviršija 500 000 l;
 - 2) 30 proc., jei alaus darykloje per kalendorinius metus pagaminama nuo 500 000 l iki 3 000 000 l alaus;
 - 3) 20 proc., jei alaus darykloje per kalendorinius metus pagaminama nuo 3 000 000 l iki 5 500 000 l alaus;
 - 4) 10 proc., jei alaus darykloje per kalendorinius metus pagaminama nuo 5 500 000 l iki 10 000 000 l alaus. (**orig. p. 6**)
22. Pagal Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo Nr. 1471/1994 9 straipsnio (kuris pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeistas Įstatymu 383/2015) 3 dalį, jei dvi ar daugiau alaus daryklų bendradarbiauja gamybos ar kitos veiklos srityje, kaip apibrėžta 1 dalyje, negalima daryti išvados, kad jos teisiškai ir ekonomiškai susijusios tarpusavio priklausomybės ryšiu. Prie bendradarbiavimo gamybos ar kitos veiklos srityje priskiriamas alaus gamybai reikalingų žaliavų ir medžiagų įsigijimas, taip pat alaus pakavimas, rinkodara ir platinimas. Vis dėlto ši dalis taikoma su sąlyga, kad alaus daryklos per kalendorinius metus bendrai pagamins ne daugiau kaip 15 000 000 l.

Atitinkamos Sąjungos teisės ir jurisprudencijos nuostatos

Direktyva 92/83/EEB

23. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvoje 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo nustatomos bendros taisyklės, taikomos akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrai. Direktyvoje taip pat apibrėžiamos įvairios alkoholio ir alkoholinių gėrimų rūšys pagal jų savybes bei nustatomas teisinis pagrindas tam tikruose sektoriuose teikiamoms mokesčio lengvatoms, atleidimui nuo mokesčių ir išimtims.
24. Remiantis direktyvos trečia konstatuojamąja dalimi, norint, kad tinkamai veiktų vidaus rinka, svarbu nustatyti bendras visų aptariamų produktų sąvokų apibrėžtis.
25. Remiantis direktyvos septinta konstatuojamąja dalimi, tais atvejais, kai alus yra gaminamas mažose nepriklausomose alaus daryklose ir etilo alkoholis yra gaminamas mažose degtinės daryklose, reikalingi bendri sprendimai, leidžiantys valstybėms narėms šiems produktams taikyti sumažintus akcizo tarifus.
26. Remiantis direktyvos septyniolikta konstatuojamąja dalimi, tais atvejais, kai valstybėms narėms yra leidžiama taikyti sumažintus tarifus, tie sumažinti tarifai neturėtų iškreipti konkurencijos vidaus rinkoje.
27. Šios direktyvos 4 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti sumažintus akcizo tarifus, kuriuos galima diferencijuoti pagal tam tikrų alaus daryklų metinės produkcijos apimtį ir mažų nepriklausomų alaus daryklų pagaminamo alaus kiekį tokiose ribose:

– sumažinti tarifai netaikomi įmonėms, pagaminančioms daugiau negu 200 000 hl alaus per metus; (**orig. p. 7**)

– sumažinti tarifai, kurie gali būti mažesni negu minimalus tarifas, negali būti nustatomi daugiau negu 50 % mažesni už standartinį nacionalinį akcizo tarifą.

2. Kalbant apie sumažintus tarifus, terminas „nepriklausoma maža alaus darykla“, reiškia alaus daryklą, kuri yra teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma nuo jokios kitos alaus daryklos, kurios gamybinės patalpos yra fiziškai atskirtos nuo bet kurios kitos alaus daryklos ir kuri nevykdo savo veiklos pagal licenciją. Tačiau tais atvejais, kai dvi ar daugiau mažų alaus daryklų bendradarbiauja ir jų bendra metinės produkcijos apimtį neviršija 200 000 hl, tokios alaus daryklos gali būti laikomos viena nepriklausoma maža alaus darykla.

3. Valstybės narės užtikrina, kad jų nustatyti sumažinti tarifai vienodai taikomi alui, atgabenamam į jų teritoriją iš kitose valstybėse narėse įsikūrusių nepriklausomų mažų alaus daryklų. Ypač valstybės narės garantuoja, jog jokiam individualiam pristatymui iš kitų šalių taikomas akcizas nebūtų didesnis už jos tikslų nacionalinį ekvivalentą“.

Teisingumo Teismo jurisprudencija

28. Teisingumo Teismas išaiškino Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalyje pateiktą „mažos nepriklausomos alaus daryklos“ apibrėžtį Sprendime *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08. Nors šioje byloje iš esmės nagrinėtas šioje nuostatoje keliamas reikalavimas, kad alaus darykla turi būti teisiškai ir ekonomiškai nepriklausoma, Teisingumo Teismas šiame sprendime pateikė ir bendresnio pobūdžio argumentų dėl Direktyvos 92/83/EEB tikslo ir jos 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.
29. Minėto sprendimo 21 punkte Teisingumo Teismas, atkreipdamas dėmesį į direktyvos trečiąją konstatuojamąją dalį ir į jos pavadinimą, nurodė, kad šia direktyva siekiama nustatyti bendras visų aptariamų produktų sąvokų apibrėžtis, priimtas kaip dalis politikos, skirtos suderinti akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūras, siekiant užtikrinti, kad tinkamai veiktų vidaus rinka. Teisingumo Teismo teigimu, siekiant užtikrinti šios direktyvos vienodą taikymą, jos sąvokos turi būti aiškinamos savarankiškai, remiantis nagrinėjamų nuostatų formuluote bei šia direktyva siekiamais tikslais.
30. Minėto sprendimo 25 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad remiantis direktyvos septinta ir septyniolika konstatuojamosiomis dalimis, tais atvejais, kai alus yra gaminamas mažose nepriklausomose alaus daryklose, reikalingi (**orig. p. 8**) bendri sprendimai, leidžiantys valstybėms narėms šiems produktams

taikyti sumažintus akcizo tarifus, kad tie sumažinti tarifai neiškreiptų konkurencijos vidaus rinkoje.

31. Vadovaujantis minėto sprendimo 26 punktu galima daryti išvadą, kad direktyva siekiama išvengti, jog sumažinti akcizai nebūtų taikomi alaus darykloms, kurių dydis ir produkcijos apimtys galėtų iškreipti vidaus rinką.
32. Minėto sprendimo 29 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad ekonominės nepriklausomybės požymio tikslas yra užtikrinti, jog sumažintas akcizo tarifas būtų taikomas iš tiesų ne priklausančioms grupei alaus darykloms, o toms, kurios yra mažos ir tai joms kliudo.
33. Teisingumo Teismas dėl Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies taip pat išreiškė nuomonę byloje *Brasserie Bouquet*, C-285/14. Šioje byloje buvo kalbama apie „veiklą pagal licenciją“, kaip apibrėžta šioje nuostatoje.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą būtinybė

Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies išaiškinimas

34. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, ligšiolinėje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nėra pateikiamas aiškus atsakymas į klausimą, ar valstybė narė, taikanti mažų nepriklausomų alaus daryklų, kaip apibrėžta Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnyje, išvirtam alui sumažintą akcizo tarifą, privalo taikyti ir 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio nuostatą dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo arba ar šios nuostatos taikymas paliekamas atitinkamos valstybės narės diskrecijai.
35. *Korkein hallinto-oikeus* požiūriu, Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies tekste nėra pateikiamas aiškus atsakymas į šį klausimą dėl išaiškinimo.
36. Viena vertus, galima teigti, kad aptariamoms nuostatom antrame sakinyje naudojama formuluotė „gali būti laikomos“ bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo taikymo klausimas paliekamas valstybių narių diskrecijai net tuo atveju, kai valstybė narė pagal Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnį nusprendė mažų nepriklausomų alaus daryklų išvirtam alui taikyti (**orig. p. 9**) sumažintus akcizo tarifus. Galima daryti prielaidą, kad jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų siekęs įpareigoti valstybę narę, kuri taiko sumažintus akcizo tarifus, taikyti ir bendrą mažų alaus daryklų apmokestinimą, jis būtų suformulavęs šią nuostatą taip, kad taptų aiškesnis jos privalomumas valstybėms narėms, taikančioms sumažintus mokesčio tarifus.
37. Antra vertus, taip pat galima daryti prielaidą, kad jeigu Sąjungos teisės aktų leidėjas norėtų bendrą apmokestinimą palikti valstybės narės, taikančios sumažintą mokesčio tarifą, diskrecijai, jis, ko gero, būtų įrašęs direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje formuluotę „valstybė narė gali“ ar panašią. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, tai yra įprasta formuluotė (vartojama, pvz., 4 straipsnio 1 dalyje), kai nuostatos taikymas paliktas valstybės narės diskrecijai.

38. Be to, galima daryti prielaidą, kad direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje vartojama formuluote „gali būti laikomos“ pabrėžiama ne valstybės narės diskrecija taikant šią nuostatą, o aplinkybė, kad alaus daryklos, kurios neatitinka reikalavimų dėl nepriklausomybės pagal 4 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį, bet atitinka aptariamą nuostatą antro sakinio reikalavimus, *nepažeidžiant nuostatų pirmo sakinio* apmokestinimo požiūriu gali būti laikomos viena maža nepriklausoma alaus darykla.
39. Remiantis šiuo išaiškinimu galima teigti, kad 4 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje vartojamas žodis „tačiau“ aptariamą sakinį susieja su 4 straipsnio 2 dalies 1 sakinyje pateikta „mažos nepriklausomos alaus daryklos“ apibrėžtimi.
40. *Korkein hallinto-oikeus* atkreipia dėmesį į tai, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją, aiškinant Sąjungos teisės nuostatą, kai nėra jokios aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, kuria būtų siekiama apibrėžti jos prasmę ir apimtį, ir iš jos teksto nėra akivaizdi jos prasmė ir apimtis, svarbu atsižvelgti į šios nuostatą kontekstą ir tikslus (pvz., 2008 m. kovo 6 d. Sprendimo *Nordania Finans A/S*, C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144, 18 punktą).
41. Šiame kontekste Teisingumo Teismas pirmiau minėto Sprendimo *Glückauf Brauerei GmbH* (C-83/08) 20–21 punktuose patvirtino, kad Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalyje pateikta „mažos nepriklausomos alaus daryklos“ apibrėžtis aiškintina savarankiškai, remiantis nagrinėjamų nuostatų formuluote bei (**orig. p. 10**) šia direktyva siekiamais tikslais. Tomis pačiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į tai, kad „<...> norint, jog tinkamai veiktų vidaus rinka, šia direktyva siekiama nustatyti [bendras] visų aptariamų produktų sąvokų [apibrėžtis, priimtas] kaip dalis politikos, skirtos suderinti akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūras“. *Korkein hallinto-oikeus* daro išvadą, kad „mažos nepriklausomos alaus daryklos“ apibrėžtis, atsižvelgiant tiek į minėtą direktyvos tikslą, tiek į jos turinį ir reikšmę visose valstybėse narėse, kurios taiko sumažintus mokesčio tarifus pagal direktyvos 4 straipsnį, turi būti aiškinama vienodai.
42. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, aiškinant Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalį atsižvelgiant į minėtą klausimą dėl išaiškinimo, be minėto bendrojo direktyvos tikslo reikia atsižvelgti ir į konkrečius tikslus, kurių siekė Sąjungos teisės aktų leidėjas, leisdamas valstybėms narėms pagal direktyvos 4 straipsnį taikyti sumažintus akcizo tarifus mažų alaus daryklų išvirtam alui.
43. Šiuo atveju *Korkein hallinto-oikeus* pirmiausia atkreipia dėmesį į minėto Sprendimo *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08 25 punktą, kuriame Teisingumo Teismas konstatavo, kad direktyvos tikslas yra šis: „<...> tais atvejais, kai alus yra gaminamas mažose nepriklausomose alaus daryklose, [nustatyti] bendr[us] sprendim[us], leidžian[čius] valstybėms narėms šiems produktams taikyti sumažintus akcizo tarifus, kad tie sumažinti tarifai neiškreiptų konkurencijos vidaus rinkoje“.

44. Be to, Sprendimo *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08, 26 punkte Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į tai, kad Direktyva 92/83 „<...> siekiama išvengti, jog [direktyvos 4 straipsniu pagrįsti] sumažinti akcizai būtų taikomi alaus darykloms, kurių dydis ir produkcijos apimtys galėtų iškreipti vidaus rinką“. Sprendimo 29 punkte Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatyto ekonominės nepriklausomybės požymio tikslas yra užtikrinti, „<...> kad sumažintas akcizo tarifas būtų taikomas iš tiesų ne priklausančioms grupei alaus darykloms, o toms, kurios yra mažos ir tai joms kliudo“.
45. Atsižvelgdamas į minėtus Teisingumo Teismo argumentus *Korkein hallinto-oikeus* daro išvadą, kad aiškinant direktyvos 4 straipsnio 2 dalį reikia atsižvelgti, (**orig. p. 11**) viena vertus, į tikslą suderinti akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūras, ir, antra vertus, į tikslą sustiprinti mažų alaus daryklų, kurios yra mažos ir tai joms kliudo, padėtį rinkoje neiškreipiant konkurencijos vidaus rinkoje.
46. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, valstybės narės, kuri taiko sumažintą akcizo mokestį, sprendimas nelaikyti dviejų arba daugiau mažų alaus daryklų, kurios bendradarbiauja ir kurių bendra metinės produkcijos apimtis sudaro ne daugiau kaip 200 000 hl, viena maža alaus darykla, nėra suderinamas su minėtu bendroju direktyvos tikslu ir su konkrečiais jos 4 straipsnyje aprašytais tikslais. Labiau tikėtina, kad dėl šio sprendimo bus diskriminuojamos mažiausios alaus daryklos pagal 4 straipsnio 2 dalies antrą sakinį, palyginti su tomis alaus daryklomis, kurias pagal minėtos nuostatos pirmą sakinį galima laikyti „mažomis nepriklausomomis alaus daryklomis“.
47. Atsižvelgiant į būtinybę išaiškinti Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio tekstą ir į tai, kad nėra atitinkamos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, teikiamas pirmas prejudicinis klausimas.

Tiesioginis Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio veikimas

48. *Korkein hallinto-oikeus* konstatuoja, kad Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antras sakiny, kuriame kalbama apie bendrą mažų alaus daryklų apmokestinimą, nebuvo perkeltas į Suomijos teisę.
49. Direktyvos 4 straipsniu pagrįstos nuostatos dėl alkoholinių gėrimų mokesčio lengvatos mažų alaus daryklų išvirtam alui perteikiamos Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo Nr. 1471/1994 9 straipsnyje (kuris pastarąjį kartą buvo iš dalies pakeistas Įstatymu 383/2015). Vis dėlto šioje nuostatoje nėra sąlygų, atitinkančių direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio sąlygas dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo.
50. *Korkein hallinto-oikeus*, siekdamas aiškumo, atkreipia dėmesį į tai, kad Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo 9 straipsnio 3 dalis neatitinka direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio. Minėtoje Alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo įstatymo nuostatoje tik reglamentuojamos sąlygos,

kurioms esant dvi ar daugiau mažų alaus daryklų, kurios bendradarbiauja gamybos ar kitos veiklos srityse, nepaisant šio bendradarbiavimo laikomos teisiškai ir ekonomiškai (**orig. p. 12**) nepriklausomomis mažomis alaus daryklomis. Vis dėlto šioje nuostatoje nereglamentuojama galimybė dvi ar daugiau mažų alaus daryklų laikyti viena maža nepriklausoma alaus darykla.

51. Vadinasi, jei Teisingumo Teismas į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakys, kad valstybė narė, kuri pagal Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnį taiko sumažintus akcizo tarifus mažų nepriklausomų alaus daryklų išvirtam alui, privalo taikyti ir 4 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje įtvirtintą nuostatą dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo, reikės nuspręsti, ar minėta nuostata gali būti pagrindžiamos asmenų teisės, kuriomis jie galėtų remtis nacionaliniuose teismuose.
52. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlyginės ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jei per nustatytą terminą direktyva nebuvo perkelta į nacionalinę teisę ar ji buvo perkelta netinkamai (pvz., 2017 m. vasario 15 d. Sprendimas *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, 13 punktas).
53. *Korkein hallinto-oikeus* nuomone, Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antras sakiny, susiklosčius tam tikroms aplinkybėms, galėtų būti aiškinamas taip, kad juo valstybėms narėms paliekama atitinkama diskrecija, jei nuostatoje nurodoma, kad bendra alaus daryklų metinės produkcijos apimtis neviršys 200 000 hl. Šis didžiausias kiekis atitinka metinį pagaminamą kiekį, kuris pagal direktyvos 4 straipsnio 1 dalies pirmą įtrauką nustatomas mažoms nepriklausomoms alaus darykloms. Vis dėlto pagal direktyvos 4 straipsnio 1 dalį valstybės narės šiame diapazone iki didžiausio kiekio gali diferencijuoti sumažintus akcizo tarifus pagal atitinkamų alaus daryklų metinės produkcijos apimtį. Teoriškai įmanoma, kad ši diferencijavimo galimybė gali būti siejama ir su bendru alaus daryklų apmokestinimu pagal direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrą sakinį, o tai gali suteikti valstybei narei tam tikrą diskreciją.
54. Antra vertus, galima daryti prielaidą, kad valstybė narė, nusprendusi diferencijuoti mokesčio tarifus pagal direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, neišvengiamai įsipareigoja naudoti atitinkamą diferencijavimo kriterijų, kai ji taiko bendrą apmokestinimą pagal 4 straipsnio 2 dalies antrą sakinį. *Korkein hallinto-oikeus* požiūriu, tai būtų pateisinama siekiant nediskriminuoti (**orig. p. 13**) mažų alaus daryklų. Tokiu atveju direktyvos 4 straipsniu suteikta diskrecija būtų siejama tik su 4 straipsnio 1 dalimi, o ne su 4 straipsnio 2 dalies antru sakiniu. Remiantis šiuo aiškinimu darytina išvada, kad minėtoje nuostatoje bendras dviejų ar daugiau mažų alaus daryklų, kurios bendradarbiauja ir kurių bendros metinės produkcijos apimtis neviršija 200 000 hl, apmokestinimas būtų reglamentuojamas taip, kad valstybei narei nebūtų leidžiama naudotis diskrecija taikant šią nuostatą.

55. Kadangi šiuo klausimu nėra Teisingumo Teismo jurisprudencijos, teikiamas antrasis prejudicinis klausimas.
56. *A Oy* ir *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* buvo suteikta teisė pareikšti nuomonę dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Teisingumo Teismui.

***Korkein hallinto-oikeus* tarpinė nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo Europos Sąjungos Teisingumo Teismui**

57. *Korkein hallinto-oikeus* nutarė sustabdyti tolesnį bylos nagrinėjimą ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 267 straipsnį kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio išaiškinimo. Prejudicinis sprendimas reikalingas tam, kad būtų galima priimti sprendimą *Korkein hallinto-oikeus* nagrinėjamoje byloje.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, pagal šią nuostatą taikanti mažų nepriklausomų alaus daryklų išvirtam alui sumažintą akcizo tarifą, privalo taikyti ir direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antro sakinio nuostatą dėl bendro mažų alaus daryklų apmokestinimo, o gal minėtos nuostatos taikymas paliekamas atitinkamos valstybės narės diskrecijai?
2. Ar Direktyvos 92/83/EEB 4 straipsnio 2 dalies antras sakiny s veikia tiesiogiai?

<...> (orig. p. 14) <...>