

Mål C-221/20

Begäran om förhandsavgörande:

Datum för ingivande:

28 maj 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Högsta förvaltningsdomstolen (Finland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 maj 2020

Klagande:

A Oy

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS INTERIMISTISKA BESLUT

20 maj 2020

[utelämnas]

Angående

Begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF)

Klagande

A Oy

Överklagad dom

Helsingfors förvaltningsdomstols dom nr 18/0924/1 av den 5 november 2018

Frågeställning

1. I det mål som är anhängigt vid Högsta förvaltningsdomstolen, vilket rör uttag av punktskatt på alkoholdrycker, ska avgöras huruvida Tullen får påföra A Oy skatt på alkoholdrycker med motiveringen att detta bolag inte har rätt att tillämpa den nedsatta skattesatsen för alkoholdrycker, eftersom det på grund av sin juridiska och ekonomiska samhörighet med ett annat litet bryggeri, B Oy, inte kan anses utgöra ett litet bryggeri i den mening som avses i 9 § 1 mom. i den finska lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker.

2. Emellertid uppkommer frågan huruvida bolaget på grund av rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (nedan kallat strukturdirektivet) tillsammans med ett annat litet bryggeri har rätt att tillämpa en nedsatt punktskattesats, fastän den nationella lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker inte [Orig. s. 2] innehåller någon sådan bestämmelse om gemensam beskattning av små bryggerier. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.2 i strukturdirektivet i samband med ovannämnda omständigheter som kommer att utvecklas vidare nedan.

3. A Oy yrkar att begäran om förhandsavgörande ska behandlas tillsammans med begäran om förhandsavgörande avseende B Oy.

Saken i målet och de faktiska omständigheterna

4. A Oy är ett aktiebolag som bildats enligt finländsk lagstiftning. Bolaget bedriver bryggeri- och restaurangverksamhet, detaljhandel med drycker och öltillbehör samt investeringsverksamhet i dryckesindustrin. Bolaget brygger öl i sitt bryggeri i staden C sedan april 2013.
5. År 2016 genomförde Tullen en revision vid A Oy som avsåg perioden 1 maj 2013 till den 31 december 2015 och omfattade bolagets punktskattepliktiga produkter. Enligt den granskningsrapport som Tullen upprättade den 12 oktober 2016 uppgick bolagets bruttoproduktion av öl under åren 2013 till 2014 sammanlagt till 299 937 liter. Bolaget hade i sin skattedeklaration av alkoholdrycker för den aktuella perioden sammanlagt angett en skattepliktig ölmängd på 204 679 liter. Ölet deklarerades i produktgrupp 1294, i vilken skatten på alkoholdrycker är nedsatt med 50 procent.
6. I samband med revisionen utredde Tullen A Oys förbindelser med andra bryggerier. Enligt granskningsrapporten ägde B Oy 11 procent av aktierna i A Oy under åren 2013 och 2014 samt 12 procent år 2015. D ägde under den aktuella perioden 37,55 procent av aktierna i B Oy och 6,87 procent av aktierna i A Oy och innehade samtidigt ledande poster i båda bolagen. Dessutom samarbetade A Oy och B Oy när det gällde produktionen och den operativa verksamheten. A Oy bryggde ölmärken för B Oy. Öl från A Oy lagrades även i B Oys skatteupplag.

7. Genom beslut om efterbeskattning av den 9 december 2016 ålade Tullen A Oy att betala skatt på alkoholdrycker, tilläggsavgift för försening och en straffavgift för åren 2013 till 2015. Enligt motiveringen till besluten kunde bolaget mot bakgrund av de omständigheter som kommit fram vid Tullens revision inte betraktas som ett i juridiskt och ekonomiskt hänseende oberoende bryggeri i den mening som avses i 9 § i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker. Vid bedömningen av ärendet beaktades särskilt D:s ställning som andelsägare och hans ledande poster både i A Oy och i B Oy. Avseende en gemensam beskattning av A Oy och B Oy fastställdes i beslutet att den finska lagstiftaren i 9 § i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker medvetet har underlåtit att behandla två eller flera mindre bryggerier som ett enda bryggeri. **[Orig. s. 3]**
8. A Oy begärde omprövning av Tullens beslut om efterbeskattning. Denna begäran behandlades av Skatteförvaltningen, vilken med verkan från den 1 januari 2017 är ansvarig för uppbörden av punktskatter..
9. Skatteförvaltningen beslutade den 7 juni 2017 att det saknades anledning att ändra det tidigare beslutet.
10. A Oy överklagade Skatteförvaltningens beslut till Helsingfors förvaltningsdomstol. Inom ramen för det överklagande från B Oy som samtidigt var anhängigt vid Helsingfors förvaltningsdomstol begärde nämnda domstol ett yttrande från finansministeriet om gemensambeskattning i den mening som avses i strukturdirektivet.
11. Enligt det yttrande som finansministeriet meddelade den 12 juni 2016 har artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet inte någon bindande verkan för medlemsstaterna, utan de medlemsstater som föreskriver en nedsättning för små bryggerier kan besluta huruvida de integrerar den aktuella bestämmelsen i sin nationella lagstiftning. I Finland har det varken från början eller senare intagits någon bestämmelse i den nationella lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker som på vissa villkor skulle möjliggöra en behandling av två eller flera oberoende mindre bryggerier som ett enda bryggeri. Detta har varit ett medvetet val från lagstiftaren, eftersom man uttryckligen ville föreskriva en nedsättning för mindre, oberoende bryggerier.
12. Helsingfors förvaltningsdomstol ogillade A Oys talan genom dom av den 5 november 2018 med motiveringen att bolaget inte hade rätt till någon skattenedsättning i den mening som avses i 9 § i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker. Avseende den gemensamma beskattningen slog förvaltningsdomstolen fast att den finska staten inte hade införlivat artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker och att det inte heller fanns någon skyldighet att göra detta.
13. A Oy överklagade förvaltningsdomstolens dom till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade bland annat att förvaltningsdomstolens dom skulle upphävas. Bolaget anser att det utgör ett i juridiskt och ekonomiskt hänseende oberoende bryggeri i

den mening som avses i 9 § i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker och att två små bryggerier kan behandlas som ett enda litet bryggeri på det sätt som anges i strukturdirektivet.

Sammanfattning av parternas huvudsakliga argument

14. I sitt överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen har A Oy, såvitt det är av betydelse för begäran om förhandsavgörande, gjort gällande att artikel 4.2 i strukturdirektivet innehåller en definition av oberoende, små bryggerier. **[Orig. s. 4]** I andra meningen i nämnda stycke är det frågan om en definition av ett grundläggande begrepp som har direkt samband med tillämpningen av direktivet och en del av ett grundläggande begrepp kan inte undantas vid det nationella införlivandet. Syftet med strukturdirektivet och den nationella lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker talar inte för att lagstiftaren medvetet har avstått från att införliva bestämmelsen om gemensam beskattning med den nationella lagstiftningen. Inte heller i förarbetena till lagstiftningen återfinns någon hänvisning till något sådant val från lagstiftarens sida.
15. Syftet med skattenedsättningen för små bryggerier är att jämna ut den konkurrensfördel som stora bryggerier har på grund av sin större produktionskapacitet och därigenom främja små bryggeriers driftsvillkor. Syftet är dessutom att hindra större bryggerier från att komma i åtnjutande av en nedsatt skattesats genom att de på formella grunder delar in sin verksamhet i små bryggerier. Detta framgår av EU-domstolens dom i mål C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH.
16. Vidare har A Oy gjort gällande att det enligt artikel 4.3 i strukturdirektivet krävs att de nedsatta skattesatserna utan åtskillnad även gäller för öl som levereras från oberoende, små bryggerier i andra medlemsstater. Genom att godta tolkningen att bestämmelsen i direktivet om gemensam beskattning av små bryggerier inte omfattas av den nationella lagstiftningen gör den finska staten eventuellt skillnad i den skattemässiga behandlingen av öl som bryggts i små bryggerier i andra medlemsstater.
17. Eftersom de båda bolagens sammanlagda årsproduktion inte överstiger den tillåtna övre gränsen i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker och bolagen i juridiskt och ekonomiskt hänseende är oberoende av andra små bryggerier, anser A Oy att bolagen på grund av sin sammanlagda årsproduktion har rätt till skattenedsättningen.
18. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har vid Högsta förvaltningsdomstolen, såvitt det är av betydelse för förevarande begäran om förhandsavgörande, gjort gällande att 9 § i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker överensstämmer med artikel 4 i strukturdirektivet. Dock är frågan relevant huruvida formuleringen ”får de behandlas som ett enda oberoende, litet brygger” i artikel 4.2 andra meningen i direktivet ger en medlemsstat en möjlighet eller ålägger den en skyldighet att betrakta flera små bryggerier som samarbetar

som ett ”oberoende, litet bryggeri”. Den aktuella bestämmelsen i direktivet är enligt dess ordalydelse frivillig, vilket innebär att den medför en rätt till skönsmässig bedömning och inte är tvingande. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i den nationella lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker. Det är uppenbart att direktivbestämmelsen hade intagits i den nationella lagen om den hade haft direkt effekt. [Orig. s. 5]

Nationell lagstiftning

19. Enligt 9 § (i dess lydelse enligt lag 571/1997) mom. 1 (i dess lydelse enligt lag 1298/2003 och lag 1128/2010) i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994) föreskrivs att om den accisskyldige lämnar en tillförlitlig utredning om att ölet har producerats i ett bryggeri som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är oberoende av andra bryggerier, som utövar sin verksamhet fysiskt åtskilt från andra bryggerier och inte brygger på licens och som per kalenderår producerar högst 10 000 000 liter öl, sänks den accis på alkoholdrycker som ska betalas på ölet med
 - 1) 50 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som inte överstiger 200 000 liter,
 - 2) 30 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 200 000 liter men inte 3 000 000 liter,
 - 3) 20 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 3 000 000 liter men inte 5 500 000 liter,
 - 4) 10 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 5 500 000 liter men inte 10 000 000 liter.
20. Enligt 9 § (i dess lydelse enligt lag 571/1997) 3 mom. (i dess lydelse enligt lag 1298/2003) i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994) föreskrivs att om två eller flera bryggerier som avses i 1 mom. samarbetar inom produktionen eller verksamheten, anses det inte betyda att de i juridiskt eller ekonomiskt hänseende är beroende av varandra. Som samarbete inom produktionen eller verksamheten betraktas anskaffning av råvaror och förnödenheter som behövs vid ölframställningen samt förpackning, marknadsföring och distribution av öl. Ett villkor när detta moment tillämpas är dock att bryggeriernas sammanlagda ölproduktion per kalenderår är högst 10 000 000 liter.
21. Enligt 9 § (i dess lydelse enligt lag 383/2015 som tillämpas från och med den 1 januari 2015) 1 mom. i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994) föreskrivs att om den accisskyldige lämnar en tillförlitlig utredning om att ölet har producerats i ett bryggeri som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är oberoende av andra bryggerier, som utövar sin verksamhet fysiskt åtskilt från andra

bryggerier och inte brygger på licens och som per kalenderår producerar högst 15 000 000 liter öl, sänks den accis på alkoholdrycker som ska betalas på ölet med

- 1) 50 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som inte överstiger 500 000 liter,
 - 2) 30 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 500 000 liter men inte 3 000 000 liter,
 - 3) 20 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 3 000 000 liter men inte 5 500 000 liter,
 - 4) 10 procent för den del av bryggeriets ölproduktion per kalenderår som överstiger 5 500 000 liter men inte 10 000 000 liter. **[Orig. s. 6]**
22. Enligt 9 § (i dess lydelse enligt lag 383/2015) 3 mom. i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994) föreskrivs att om två eller flera bryggerier som avses i 1 mom. samarbetar inom produktionen eller verksamheten, anses det inte betyda att de i juridiskt eller ekonomiskt hänseende är beroende av varandra. Som samarbete inom produktionen eller verksamheten betraktas anskaffning av råvaror och förnödenheter som behövs vid ölframställningen samt förpackning, marknadsföring och distribution av öl. Ett villkor när detta moment tillämpas är dock att bryggeriernas sammanlagda ölproduktion per kalenderår är högst 15 000 000 liter.

Relevanta unionsrättsliga bestämmelser och praxis

Strukturdirektivet

23. I rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker föreskrivs gemensamma bestämmelser för strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. I direktivet definieras och klassificeras olika slags alkohol och alkoholdrycker efter deras egenskaper samt fastställs en rättslig ram för de skattenedsättningar, skattebefrielser och undantag som beviljas i vissa sektorer.
24. Enligt tredje skälet i direktivet är det för att den inre marknaden ska fungera väl viktigt att bestämma gemensamma definitioner för alla produkter i fråga.
25. I sjunde skälet i direktivet anges att det behövs gemensamma lösningar beträffande öl framställt i små, oberoende bryggerier och etylalkohol framställd i små destillerier som tillåter medlemsstater att tillämpa nedsatta skattesatser på dessa produkter.
26. Enligt sjuttonde skälet i direktivet bör, i de fall då medlemsstater tillåts tillämpa nedsatta skattesatser, de nedsatta skattesatserna inte vålla snedvridning av konkurrensen inom den inre marknaden.

27. Artikel 4 i direktivet har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa nedsatta skattesatser, vilka får differentieras efter årsproduktionen vid bryggerierna i fråga, på öl bryggt av oberoende, små bryggerier med följande begränsningar:

– De nedsatta skattesatserna får inte tillämpas på företag som producerar mer än 200 000 hl öl per år. **[Orig. s. 7]**

– De nedsatta skattesatserna, som får understiga minimiskattesatsen, får inte sättas mer än 50 % under den nationella standardsatsen för punktskatt.

2. Vid tolkningen av bestämmelserna om de nedsatta skattesatserna skall med oberoende, litet bryggeri avses ett bryggeri som är juridiskt och ekonomiskt oberoende av andra bryggerier, som använder lokaler som är fysiskt skilda från andra bryggeriers och som inte brygger på licens. Om två eller flera små bryggerier samarbetar och deras sammanlagda årsproduktion inte överstiger 200 000 hl, får de behandlas som ett enda oberoende, litet bryggeri.

3. Medlemsstaterna skall se till att de nedsatta skattesatser som de får införa tillämpas lika på öl som levereras till deras territorium från oberoende, små bryggerier i andra medlemsstater. De skall särskilt se till att ingen enskild leverans från någon annan medlemsstat belastas med högre skattesats än dess exakta inhemska motsvarighet.”

EU-domstolens praxis

28. EU-domstolen har tolkat definitionen av ”oberoende, litet bryggeri” i artikel 4.2 i strukturdirektivet i sin dom i mål C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Trots att detta mål i huvudsak avsåg det krav som uppställs i bestämmelsen på att bryggeriet är juridiskt och ekonomiskt oberoende, gjorde domstolen i domen även allmänna uttalanden om syftet med strukturdirektivet och tolkningen av artikel 4.2.

29. I punkt 21 i ovannämnda dom framhåller EU-domstolen med hänvisning till tredje skälet i direktivet samt själva namnet på direktivet, att, för att den inre marknaden ska fungera väl, syftet med detsamma är att bestämma gemensamma definitioner för alla berörda produkter som ett led i en harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. Enligt domstolen måste begreppen i direktivet ges en självständig tolkning, på grundval av de aktuella bestämmelsernas lydelse och direktivets ändamål, för att säkerställa en enhetlig tillämpning av direktivet.

30. I punkt 25 i ovannämnda dom har EU-domstolen fastställt att direktivet enligt sjunde och sjuttonde skälen i det, beträffande öl framställt i små, oberoende bryggerier, syftar till gemensamma lösningar som **[Orig. s. 8]** tillåter medlemsstater att tillämpa nedsatta skattesatser på dessa produkter, dock utan att vålla snedvridning av konkurrensen inom den inre marknaden.

31. Enligt punkt 26 i ovannämnda dom följer av detta att direktivet syftar till att undvika att den förmån en sådan nedsättning av punktskatterna innebär beviljas bryggerier vars storlek och produktionskapacitet skulle kunna medföra snedvridningar på den inre marknaden.
32. I punkt 29 i ovannämnda dom konstaterar EU-domstolen att syftet med oberoendekriteriet är att säkerställa att den nedsatta punktskattesatsen faktiskt kommer de bryggerier till godo för vilka storleken är ett hinder och inte dem som ingår i en koncern.
33. EU-domstolen har även uttalat sig angående tolkningen av artikel 4.2 i strukturdirektivet i mål C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Detta mål rörde tolkningen av begreppet licensproduktion, i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Behovet av att begära ett förhandsavgörande

Tolkningen av artikel 4.2 i strukturdirektivet

34. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det inte entydigt framgår av EU-domstolens hittillsvarande rättspraxis huruvida en medlemsstat som tillämpar de nedsatta skattesatserna på öl som bryggts av oberoende små bryggerier i den mening som avses i artikel 4 i strukturdirektivet även måste tillämpa bestämmelsen i artikel 4.2 andra meningen om gemensam beskattning av små bryggerier eller huruvida det är upp till den aktuella medlemsstaten att tillämpa sistnämnda bestämmelse.
35. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning kan något entydigt svar på ovanstående tolkningsfråga inte heller utläsas av ordalydelsen i artikel 4.2 i strukturdirektivet.
36. Syftet med formuleringen ”får ... behandlas” i andra meningen i den aktuella bestämmelsen skulle kunna tolkas som att det faller under medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning att tillämpa en gemensam beskattning av små bryggerier när de i enlighet med artikel 4 i strukturdirektivet har beslutat att tillämpa nedsatta skattesatser på öl som framställs av oberoende, små **[Orig. s. 9]** bryggerier. Om unionslagstiftaren haft för avsikt att medlemsstater som tillämpar de nedsatta skattesatserna även skulle vara skyldiga att tillämpa den gemensamma beskattningen av små bryggerier borde denne ha formulerat bestämmelsen så att det entydigt framgår att den är bindande för medlemsstater som tillämpar de nedsatta skattesatserna.
37. Det skulle emellertid även kunna hävdas att unionslagstiftaren, om denne avsett att det ankommer på de medlemsstater som tillämpar nedsatta skattesatser i artikel 4.2 andra meningen i direktivet att enligt eget skön bestämma om de vill tillämpa en gemensam beskattning, antagligen exempelvis hade använt formuleringen ”medlemsstaterna kan”. Högsta förvaltningsdomstolen anser att detta utgör den

normala formuleringen av en bestämmelse när tillämpningen faller under medlemsstaternas bedömningsutrymme.

38. Mot denna bakgrund skulle det även kunna antas att formuleringen ”får ... behandlas” i artikel 4.2 andra meningen i direktivet inte hänför sig till medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, utan till att bryggerier som inte uppfyller de krav som ställs på oberoendet i artikel 4.2 första meningen men däremot de i andra meningen i den aktuella bestämmelsen kan behandlas som ett enda litet oberoende bryggeri.
39. Enligt en sådan tolkning skulle det kunna hävdas att ordet ”emellertid” som används i [andra språkversioner av direktivet än den svenska i] artikel 4.2 andra meningen knyter samman den aktuella meningen med definitionen på ”oberoende, litet bryggeri” i artikel 4.2 första meningen.
40. Högsta förvaltningsdomstolen påpekar att vid tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd och vars betydelse och räckvidd inte med säkerhet kan bestämmas genom lydelsen, ska enligt EU-domstolens praxis bestämmelsens sammanhang och ändamål beaktas (se, till exempel, dom av den 6 mars 2008, C-98/07, Nordania Finans A/S, ECLI:EU:C:2008:144, punkt 18).
41. I detta sammanhang har EU-domstolen i ovannämnda mål C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, i punkterna 20 och 21 i domen bekräftat att begreppet ”oberoende, litet bryggeri” i artikel 4.2 första meningen i strukturdirektivet ska ges en självständig tolkning på grundval av de aktuella bestämmelsernas lydelse **[Orig. s. 10]** och direktivets ändamål. I samma sammanhang har domstolen påpekat att ”för att den inre marknaden ska fungera väl, syftet med detsamma är att bestämma gemensamma definitioner för alla berörda produkter som ett led i en harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker”. Högsta förvaltningsdomstolen drar slutsatsen att begreppet ”oberoende, litet bryggeri” mot bakgrund av ovannämnda ändamål med direktivet ska ges en enhetlig tolkning såväl när det gäller dess innehåll som dess betydelse i samtliga medlemsstater som tillämpar nedsatta skattesatser på grundval av artikel 4 i direktivet.
42. I samband med förevarande tolkningsfråga anser Högsta förvaltningsdomstolen att inte enbart ovannämnda allmänna ändamål med direktivet ska beaktas vid tolkningen av artikel 4.2 i strukturdirektivet, utan att det även krävs ett beaktande av de särskilda syften som unionslagstiftaren haft när medlemsstaterna har getts rätt att tillämpa nedsatta skattesatser på öl som framställts vid små bryggerier enligt artikel 4 i direktivet.
43. I detta hänseende hänvisar Högsta förvaltningsdomstolen särskilt till punkt 25 i domen i det ovannämnda målet C-83/03, Glückauf Brauerei GmbH, där EU-domstolen konstaterat att direktivet ”beträffande öl framställt i små, oberoende

bryggerier, [syftar] till gemensamma lösningar som tillåter medlemsstater att tillämpa nedsatta skattesatser på dessa produkter, dock utan att vålla snedvridning av konkurrensen inom den inre marknaden”.

44. I punkt 26 i domen i målet C-83/08, Gluckauf Brauerei GmbH, har EU-domstolen vidare påpekat att strukturdirektivet ”syftar till att undvika att den förmån en sådan nedsättning av punktskatterna [på grundval av artikel 4 i direktivet] innebär beviljas bryggerier vars storlek och produktionskapacitet skulle kunna medföra snedvridningar på den inre marknaden”. I punkt 29 i domen har domstolen även slagit fast att syftet med oberoendekriteriet i artikel 4.2 i direktivet ”är att säkerställa att den nedsatta punktskattesatsen faktiskt kommer de bryggerier till godo för vilka storleken är ett hinder och inte dem som ingår i en koncern”.
45. Högsta förvaltningsdomstolen drar mot bakgrund av ovanstående överväganden från EU-domstolen slutsatsen att såväl den eftersträlvade harmoniseringen av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker [Orig. s. 11] som syftet att främja de små bryggeriernas ställning på marknaden, vilka missgynnas på grund av sin ringa storlek, måste beaktas vid tolkningen av artikel 4.2 i direktivet.
46. Högsta förvaltningsdomstolen anser att ett beslut från en medlemsstat som tillämpar nedsatta skattesatser att inte behandla två eller flera små bryggerier som samarbetar och vars sammanlagda årsproduktion inte överstiger 200 000 hektoliter som ett enda oberoende litet bryggeri står i strid med direktivets ovannämnda ändamål och de ovannämnda särskilda syftena med artikel 4 i direktivet. Det kan tvärtom anses leda till ett missgynnande av de allra minsta bryggerierna i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen jämfört med de oberoende, små bryggerier som anges i första meningen i nämnda bestämmelse.
47. Mot bakgrund av den tolkning som krävs av ordalydelsen i artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet och att det saknas praxis från EU-domstolen i detta hänseende hänskjuts den första tolkningsfrågan.

Huruvida artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet har direkt effekt

48. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet beträffande gemensam beskattning av små bryggerier inte har införlivats med den nationella finska lagstiftningen.
49. De bestämmelser om nedsättning av skatt på alkoholdrycker för öl som produceras av små bryggerier som grundas på artikel 4 i direktivet återfinns i 9 § (i dess lydelse enligt lag 383/2015) i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (1471/1994). Denna bestämmelse innehåller emellertid inte någon föreskrift som motsvarar artikel 4.2 andra meningen i direktivet om gemensam beskattning av små bryggerier.

50. Högsta förvaltningsdomstolen påpekar för tydlighetens skull att 9 § 3 mom. i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker inte motsvarar artikel 4.2 andra meningen i direktivet. I nämnda bestämmelse i lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker föreskrivs nämligen enbart vilka villkor som ska vara uppfyllda för att två eller flera små bryggerier som samarbetar inom produktionen eller verksamheten trots detta **[Orig. s. 12]** samarbete ska anses vara juridiskt eller ekonomiskt oberoende små bryggerier. I bestämmelsen regleras emellertid inte möjligheten att behandla två eller flera små bryggerier som ett enda oberoende litet bryggeri.
51. Om EU-domstolen besvarar den första tolkningsfrågan så, att en medlemsstat som enligt artikel 4 i strukturdirektivet tillämpar nedsatta skattesatser på öl som bryggs av oberoende små bryggerier även måste tillämpa bestämmelsen i artikel 4.2 andra meningen om gemensam beskattning av små bryggerier, krävs det en bedömning av huruvida sistnämnda bestämmelse ger enskilda rättigheter som de kan åberopa vid nationella domstolar.
52. Enligt EU-domstolens praxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se, till exempel, dom av den 15 februari 2017, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, punkt 13).
53. Högsta förvaltningsdomstolen anser att artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet eventuellt skulle kunna tolkas så, att den ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning såvitt det i direktivet föreskrivs en sammanlagd årsproduktion på maximalt 200 000 hektoliter. Denna maximala mängd motsvarar den högsta årsproduktionen som fastställs för oberoende små bryggerier i artikel 4.1 första strecksatsen i direktivet. Enligt artikel 4.1 i direktivet får medlemsstaterna emellertid differentiera de nedsatta skattesatserna efter de aktuella bryggeriernas årsproduktion inom ramen för denna maximala produktionsmängd. Det kan hända att denna möjlighet till differentiering även avser den gemensamma beskattningen av bryggerier enligt artikel 4.2 andra meningen i direktivet, vilket eventuellt skulle ge medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning.
54. Det skulle emellertid även kunna anses att en medlemsstat som beslutar att företa en differentiering av skattesatserna på grund av artikel 4.1 i direktivet automatiskt även är skyldig att tillämpa en motsvarande differentiering vid den gemensamma beskattningen enligt artikel 4.2 andra meningen i direktivet. Högsta förvaltningsdomstolen anser att detta skulle vara motiverat med beaktande av likabehandlingen av **[Orig. s. 13]** små bryggerier. I detta fall skulle det utrymme för skönsmässig bedömning som föreskrivs i artikel 4 uteslutande hänföra sig till artikel 4.1, men inte till artikel 4.2 andra meningen. En sådan tolkning grundas på synsättet att den gemensamma beskattningen av två eller flera bryggerier som

samarbetar och vars sammanlagda årsproduktion inte överstiger 200 000 hektoliter enligt sistnämnda bestämmelse har reglerats på ett sådant sätt att medlemsstaterna inte har något utrymme för skönsässig bedömning om de tillämpar denna bestämmelse.

55. Den andra tolkningsfrågan hänskjuts eftersom det inte föreligger någon praxis från EU-domstolen i detta hänseende.
56. A Oy och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har fått tillfälle att yttra sig över begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens beslut om att begära förhandsavgörande från EU-domstolen

57. Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att vilandeförklara målet och enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt begära att Europeiska unionens domstol ska meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet. Det är nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande för att kunna avgöra målet vid Högsta förvaltningsdomstolen.

Tolkningsfrågor

1. Ska artikel 4 i strukturdirektivet [direktiv 92/83/EEG] tolkas så att en medlemsstat som enligt bestämmelsen tillämpar nedsatt belopp på punktskatter på öl framställt av små oberoende bryggerier också ska tillämpa den så kallade sambeskattningsbestämmelsen för små bryggerier som ingår i andra meningen i artikel 4.2 i direktivet, eller har tillämpningen av sistnämnda bestämmelse lämnats till ifrågavarande medlemsstats prövning?

2. Har artikel 4.2 andra meningen i strukturdirektivet direkt rättsverkan?

[utelämnas] **[Orig. s. 14]** [utelämnas]