

**Zadeva C-221/20**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

28. maj 2020

**Predložitveno sodišče:**

Korkein hallinto-oikeus (Finska)

**Datum predložitvene odločbe:**

20. maj 2020

**Pritožnica:**

A Oy

---

**VMESNI SKLEP KORKEIN HALLINTO-OIKEUS Datum sklepa**

20. maj 2020

[...] (NI PREVEDENO)

**Zadeva** Predlog Sodišču Evropske unije za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU)

**Pritožnica** A Oy

**Izpodbijana odločba**

Št. 18/0924/1 Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) z dne 5. novembra 2018

**Vprašanja**

1. V zadevi, obravnavani v postopku pred Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska), ki se nanaša na pobiranje trošarin za alkoholne pijače, je treba

ugotoviti, ali je Tulli (carinski organ) družbi A Oy lahko naložil davek na alkoholne pijače, ker ta družba ni upravičena do nižje davčne stopnje za alkoholne pijače, določene za male pivovarne, ker zaradi pravne in gospodarske povezave med njo in drugo malo pivovarno, družbo B Oy, ni bilo mogoče šteti, da gre za malo neodvisno pivovarno v smislu člena 9(1) finskega laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače).

2. Vendar se postavlja vprašanje, ali je na podlagi člena 4(2), drugi stavek, Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače družba (v nadaljevanju: Direktiva o strukturah) skupaj z drugo malo pivovarno upravičena do nižje trošarinske stopnje, čeprav nacionalni zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače ne vsebuje nobene take določbe o skupni obdavčitvi malih pivovarn. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(2) Direktive o strukturah v zgoraj navedenem kontekstu, ki je bil razvit v nadaljevanju.
3. Sodišču se predlaga, naj predlog za sprejetje predhodne odločbe obravnava skupaj s predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ki se nanaša na družbo B Oy.

#### **Predmet spora in upoštevno dejansko stanje**

4. A Oy je delniškega družba finskega prava. Dejavnost družbe so pivovarska in gostinska dejavnost, trgovina na drobno s pijačami in dodatki za pivo ter investicijske dejavnosti v sektorju pijač. Družba v mestu C v svoji pivovarni od aprila 2013 proizvaja pivo.
5. Carinski organ je pri družbi A Oy leta 2016 izvedel nadzor, ki se je za obdobje od 1. maja 2013 do 31. decembra 2015 nanašal na proizvode družbe, za katero je treba plačati trošarino. Iz poročila o nadzoru, ki so ga carinski organi sestavili 12. oktobra 2016, je razvidno, da je bruto proizvodnja družbe A Oy v pivu v letih od 2013 do 2014 znašala 299.937 litrov. Družba je v davčni napovedi za alkoholne pijače prijavila skupno 204.679 litrov piva za količino piva, obdavčljivo za zadevno obdobje. Pivo je bilo deklarirano v skupini proizvodov 1294, kateri se davek na alkoholne pijače zniža za 50 %.
6. Med preiskavo je carinski organ opredelil povezave med družbo A Oy in drugimi pivovarnami. V skladu z revizijskim poročilom je imela družba B Oy v letih 2013 in 2014 v lasti 11 %, v letu 2015 pa 12 % delnic družbe A Oy. Oseba D je imela v zadevnem obdobju delež v višini 37,55 % v družbi B Oy, in 6,87 % v družbi A Oy, ter je hkrati opravljala vodstvene funkcije v teh dveh družbah. Poleg tega je med družbama A Oy in B Oy obstajalo sodelovanje, povezano s proizvodno in operativno dejavnostjo. Družba A Oy je varila znamke piva družbe B Oy. Pivo družbe A Oy je bilo skladiščeno tudi v trošarinskem skladišču družbe B Oy.
7. Carinski organ je z odmernimi odločbami z dne 9. decembra 2016 od družbe A Oy za leta od 2013 do 2015 zahteval plačilo davka na alkoholne pijače, doplačilo zaradi zamude in globo. Glede na obrazložitev teh odločb na podlagi okoliščin, ki

so se pojavile pri carinski preučitvi, družbe ni bilo mogoče šteti za pravno in ekonomsko neodvisno pivovarno v smislu člena 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače. Pri presoji zadeve se je med drugim upoštevalo, da je oseba D delničarka, in njeno vodstveno mesto tako v družbi A Oy kot v družbi B Oy. Kar zadeva skupno obdavčitev družb A Oy in B Oy, je bilo v odločbi ugotovljeno, da finski zakonodajalec v členu 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače zavestno ni obravnaval dveh ali več malih pivovarn kot ene pivovarne.

8. Družba A Oy je zoper odmerne odločbe carinskega organa vložila ugovor. Ugovor te družbe je obravnaval Verohallinto (davčna uprava), na katero je bilo pobiranje trošarine preneseno z učinkom od 1. januarja 2017.
9. *Davčna uprava* je z odločbo z dne 7. junija 2017 zavrnila ugovor družbe A Oy.
10. Družba A Oy je odločbo davčne uprave izpodbijala pred Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih). V okviru tožbe, ki jo je takrat vložila družba B Oy pred upravnim sodiščem v Helsinkih, je to sodišče ministrstvo za finance zaprosilo, naj zavzame stališče o skupni obdavčitvi v smislu Direktive o strukturah.
11. Po mnenju *ministrstva za finance* z dne 12. junija 2016 določba člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah ni zavezujoča za države članice, ampak bi se države članice, ki določajo nadomestilo v korist malih pivovarn, lahko odločile, ali zadevno določbo vključijo v svojo nacionalno zakonodajo. Določba, ki bi pod določenimi pogoji omogočala davčno obravnavo dveh ali več neodvisnih malih pivovarn kot ene pivovarne, po njegovem mnenju od začetka ni bila vključena v nacionalni zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače niti pozneje ni bila dodana zakonu. To je bila namerna odločitev zakonodajalca, saj je bil namen, da se malim pivovarnam, ki delujejo samostojno, izrecno odobriti znižanje.
12. *Upravno sodišče v Helsinkih* je z odločbo z dne 5. novembra 2018 zavrnilo tožbo družbe A Oy z obrazložitvijo, da ta družba ni upravičena do znižanja davka v smislu člena 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače. Glede skupne obdavčitve je to sodišče ugotovilo, da finska država v zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače ni vključila člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah in da v zvezi s tem ni obstajala nobena obveznost.
13. Družba A Oy je zoper odločbo upravnega sodišča vložila pritožbo pri Korkein hallinto-oikeus in med drugim predlagala razveljavitev odločbe upravnega sodišča. Ta družba meni, da je mala pivovarna, ki je pravno in ekonomsko neodvisna v smislu člena 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače, in da je mogoče dve mali pivovarni obravnavati kot eno malo pivovarno na način, določen v Direktivi o strukturah.

**Povzetek bistvenih trditev strank**

14. Družba A Oy je v pritožbi pred Korkein hallinto-oikeus, v delu, v katerem je predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, trdila, da člen 4(2) Direktive o strukturah vsebuje opredelitev neodvisne male pivovarne. Drugi stavek zadevnega odstavka 2 se po njenem mnenju nanaša na opredelitev temeljnega pojma, ki ga ni mogoče ločiti od uporabe Direktive, in dela osnovnega pojma na notranji ravni ne bi bilo mogoče izključiti iz prenosa. Na podlagi namena Direktive o strukturi in nacionalnega zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače naj ne bi bilo mogoče sklepati, da zakonodajalec v nacionalno zakonodajo namenoma ni vključil določbe o skupni obdavčitvi iz Direktive. Poleg tega naj pripravljalni dokumenti ne bi vsebovali nobene navedbe o odločitvi zakonodajalca v zvezi s tem.
15. Cilj znižanja davka za male pivovarne naj bi bil izravnati konkurenčno prednost velikih pivovarn, ki temelji na večji proizvodni zmogljivosti, in s tem spodbujati pogoje poslovanja malih pivovarn. Poleg tega naj bi bil cilj preprečiti velikim pivovarnam, da bi bile upravičene do znižanja s formalno razdelitvijo njihovih dejavnosti med male pivovarne. To naj bi bilo razvidno iz sodbe Sodišča v zadevi *Glückauf Brauerei GmbH* (C-83/08).
16. Poleg tega je družba A Oy trdila, da člen 4(3) Direktive o strukturah zahteva, da se nižje trošarinske stopnje brez razlikovanja uporabljajo za pivo, ki ga dobavijo male pivovarne v drugih državah članicah. Finska država bi bila lahko v primeru, če bi se strinjala s trditvijo, da določba Direktive o skupnem obdavčenju malih pivovarn ni vključena v nacionalno zakonodajo, morebiti odgovorna za različno davčno obravnavanje malih pivovarn, ki se uporabljajo v drugih državah članicah.
17. Ker skupna letna proizvodnja družb A Oy in B Oy ne presega zgornjih mej, ki jih dovoljuje zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače, in ker so družbe pravno in gospodarsko neodvisne od drugih malih pivovarn, družba A Oy meni, da imajo družbe pravico do znižanja davka zaradi skupne letne proizvodnje.
18. *Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö* (služba za varstvo pravic prejemnikov davčnih prihodkov) je pred Korkein hallinto-oikeus v delu, v katerem je to predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, zatrjevala, da je člen 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače v skladu s členom 4 Direktive o strukturah. Vendar je bistvenega pomena, ali izraz „te pivovarne kljub temu lahko šteje za eno neodvisno malo pivovarno“ iz člena 4(2), drugi stavek, Direktive državi članici daje možnost oziroma ji nalaga obveznost, da več pivovarn obravnava kot malo pivovarno, ki sodeluje kot „neodvisna mala pivovarna“. Besedilo zadevne določbe Direktive je neobvezno, kar pomeni, da dopušča diskrecijsko pravico in ni zavezujoče. Enakovredne določbe naj v nacionalnem zakonu o davku na alkohol in alkoholne pijače ne bi bilo. Očitno naj bi bilo, da bi bilo treba določbo Direktive vključiti v nacionalno pravo, če bi imela neposredni učinek.

## Nacionalna zakonodaja

19. Na podlagi člena 9 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 571/1997), odstavek 1 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonoma 1298/2003 in 1128/2010) alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (zakon o davku na alkohol in alkoholne pijače 1471/1994) se davek na alkoholne pijače, s katerim je obdavčeno pivo, zniža, če davčni zavezanec lahko zanesljivo dokaže, da je bilo pivo varjeno v podjetju, ki je pravno in gospodarsko neodvisno od drugega podjetja iz istega sektorja, katerega količina piva v nekem koledarskem letu ne presega 10.000.000 litrov:
1. za 50 %, če količina piva, ki ga je proizvedlo podjetje v koledarskem letu, ne presega 200.000 litrov;
  2. za 30 %, če količina piva, ki ga je proizvedlo podjetje v koledarskem letu, presega 200.000 litrov in ne presega 3.000.000 litrov;
  3. za 20 %, če količina piva, ki ga je proizvedlo podjetje v koledarskem letu, presega 3.000.000 litrov in ne presega 5.500.000 litrov;
  4. za 10 %, če količina piva, ki ga je proizvedlo podjetje v koledarskem letu, presega 5.500.000 litrov in ne presega 10.000.000 litrov.
20. Na podlagi člena 9 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 571/1997), odstavek 3 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 1298/2003) zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače (1471/1994), če dve ali več podjetij iz odstavka 1 izvajajo sodelovanje, povezano s proizvodno ali operativno dejavnostjo, ni mogoče šteti, da to pomeni obstoj pravne ali gospodarske odvisnosti med njimi. Za sodelovanje, povezano s proizvodno ali operativno dejavnostjo se šteje dobava surovin in materialov, potrebnih za proizvodnjo piva, ter pakiranje piva, trženje in distribucija. Vendar je uporaba tega odstavka pogojena s tem, da skupna proizvodnja piva s strani podjetij v koledarskem letu ne presega 10.000.000 litrov.
21. V skladu s členom 9 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 383/2015, ki se uporablja od 1. januarja 2015), odstavek 1, zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače (1471/1994) se davek na alkoholne pijače, s katerim je obdavčeno pivo, zniža, če davčni zavezanec lahko zanesljivo dokaže, da je bilo pivo varjeno v pivovarni, ki je pravno in gospodarsko neodvisna od drugih pivovarn, ki je prostorsko ločena od drugih pivovarn, ki nima licence in katere količina piva, proizvedenega v koledarskem letu, ne presega 15.000.000:
1. za 50 %, če količina piva, proizvedenega v pivovarni v koledarskem letu ne presega 500.000 litrov;
  2. za 30 %, če količina piva, proizvedenega v pivovarni v koledarskem letu, presega 500.000 litrov in ne presega 3.000.000 litrov;

3. za 20 %, če količina piva, proizvedenega v pivovarni v koledarskem letu, presega 3.000.000 litrov in ne presega 5.500.000 litrov;
  4. za 10 %, če količina piva, proizvedenega v pivovarni v koledarskem letu, presega 5.500.000 litrov in ne presega 10.000.000 litrov.
22. Člen 9 (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 383/2015), odstavek 3, zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače (1471/1994) določa, da če dve ali več pivovarn iz odstavka 1 izvajajo sodelovanje, povezano s proizvodno ali operativno dejavnostjo, ni mogoče šteti, da med njimi obstaja pravna ali gospodarska odvisnost. Za sodelovanje, povezano s proizvodno ali operativno dejavnostjo se šteje dobava surovin in materialov, potrebnih za proizvodnjo piva, ter pakiranje piva, trženje in distribucija. Vendar uporaba tega odstavka predpostavlja, da skupna proizvodnja piva pivovarn v koledarskem letu ne presega 15.000.000 litrov.

### **Upoštevne določbe prava Unije in sodna praksa**

#### *Direktiva o strukturah*

23. Direktiva Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače uvaja skupna pravila za strukturo trošarin za alkohol in alkoholne pijače. Direktiva opredeljuje in razvršča različne vrste alkohola in alkoholnih pijač glede na njihove značilnosti ter določa pravni okvir za znižanja, oprostitve in izjeme, ki se odobrijo v nekaterih sektorjih.
24. V skladu s tretjo uvodno izjavo Direktive je za pravilno delovanje notranjega trga treba določiti skupne opredelitve za vse zadevne izdelke.
25. V skladu s sedmo uvodno izjavo Direktive je za pivo, proizvedeno v malih neodvisnih pivovarnah in etilni alkohol, proizveden v malih žganjarnah, treba poiskati skupne rešitve, ki državam članicam omogočijo, da te izdelke obdavčijo z nižjo trošarinsko stopnjo.
26. V skladu s sedemnajsto uvodno izjavo navedene direktive v primerih, ko države članice lahko uporabljajo nižje stopnje, take stopnje ne smejo povzročiti izkrivljanja konkurence na notranjem trgu.
27. Člen 4 Direktive določa:
  - „1. Države članice lahko pivo, ki ga varijo neodvisne male pivovarne, obdavčijo po nižjih trošarinskih stopnjah, ki se lahko razlikujejo glede na letno proizvodnjo navedenih pivovarn skladno z naslednjimi omejitvami:

– po nižjih stopnjah se ne obdavči podjetij, ki letno proizvedejo več kot 200000 hl piva;



– nižje stopnje, ki so lahko pod najnižjo, ne smejo pa biti več kot 50 % nižje od standardne nacionalne trošarinske stopnje.

2. Za namen nižjih stopenj izraz ‚neodvisna mala pivovarna‘ pomeni pivovarno, ki je pravno in ekonomsko neodvisna od katere koli druge pivovarne, uporablja prostore, ki so fizično ločeni od prostorov katere koli druge pivovarne in nima licence. Kadar pa dve ali več malih pivovarn sodeluje in njihova skupna letna proizvodnja ne presega 200000 hl, se te pivovarne lahko obravnava kot eno neodvisno malo pivovarno.

3. Države članice zagotovijo, da se vse nižje trošarinske stopnje, ki jih lahko uvedejo, uporabljajo enako za pivo, ki ga na njihovo ozemlje dobavijo neodvisne male pivovarne iz drugih držav članic. Zlasti morajo zagotoviti, da je vsaka posamezna dobava iz drugih držav članic vedno obremenjena popolnoma enako kot nacionalna dobava.“

#### *Sodna praksa Sodišča*

28. Sodišče je opredelitev „neodvisne male pivovarne“ iz člena 4(2) Direktive o strukturah razlagalo v sodbi v zadevi *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08. Čeprav se je ta zadeva v bistvu nanašala na razlago zahteve po pravni in ekonomski neodvisnosti pivovarne iz te določbe, se je Sodišče v tej sodbi tudi splošneje izreklo o cilju Direktive o strukturah in razlagi njenega člena 4(2).
29. Sodišče v točki 21 iste sodbe ob sklicevanju na tretjo uvodno izjavo Direktive in na njen naslov opozarja, da je v okviru politike usklajevanja strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače njen namen določiti skupne opredelitve za vse zadevne izdelke, da bi se zagotovilo pravilno delovanje notranjega trga. Po mnenju Sodišča je treba pojme iz Direktive razlagati samostojno, ob upoštevanju besedila zadevnih določb in ciljev te direktive, da bi se zagotovila njena enotna uporaba.
30. V točki 25 zgoraj navedene sodbe je Sodišče poudarilo, da je v skladu s sedmo in sedemnajsto uvodno izjavo te direktive njen cilj v zvezi s pivom, proizvedenim v malih neodvisnih pivovarnah, sprejetje skupnih rešitev, ki bi državam članicam omogočile, da te izdelke obdavčijo z nižjo trošarinsko stopnjo in se hkrati izogniti temu, da bi znižane stopnje povzročile izkrivljanje konkurence na notranjem trgu.
31. Kot izhaja iz točke 26 te sodbe je cilj te direktive preprečiti, da bi se tako zmanjšanje trošarin odobrilo pivovarnam, katerih velikost in zmogljivost proizvodnje bi lahko povzročili izkrivljanje notranjega trga.
32. Sodišče v točki 29 zgoraj navedene sodbe ugotavlja, da je namen merila ekonomske neodvisnosti ta, da znižana trošarinska stopnja dejansko koristi pivovarnam, ki so zaradi svoje majhnosti v slabšem položaju, in ne tistim, ki so del skupine.

33. Sodišče se je glede razlage člena 4(2) Direktive o strukturah izreklo tudi v zadevi, *Brasserie Bouquet* (C-285/14). V tej zadevi je šlo za razlago pojma „proizvodnja licenc“ v smislu navedene določbe.

### **Nujnost predloga za sprejetje predhodne odločbe**

#### *Razlaga člena 4(2) Direktive o strukturah*

34. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus iz dosedanje sodne prakse Sodišča ne izhaja jasno, ali mora država članica, ki pivo, ki ga varijo neodvisne male pivovarne v smislu člena 4 Direktive o strukturah, obdavči z nižjimi trošarinskimi stopnjami, uporabiti tudi pravilo o skupni obdavčitvi malih pivovarn iz člena 4(2), drugi stavek, ali pa je uporaba zadnjenedene določbe odvisna od diskrecijske presoje zadevne države članice.
35. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus tudi na podlagi besedila člena 4(2) Direktive o strukturah ni mogoče podati nedvoumnega odgovora na prej postavljeno vprašanje o razlagi.
36. Po eni strani bi bilo mogoče trditi, da je namen izraza „se lahko obravnavajo“, uporabljenega v drugem stavku zadevne določbe, prepustiti diskrecijski pravici države članice uporabo skupne obdavčitve malih pivovarn tudi v primeru, v katerem se je država članica v skladu s členom 4 Direktive o strukturah odločila, da za pivo, ki ga proizvedejo male neodvisne pivovarne, uporabi nižje trošarinske stopnje. Mogoče bi bilo šteti, da če bi bil cilj zakonodajalca Unije, da državi članici, ki uporablja nižje stopnje, naloži tudi uporabo skupnega obdavčenja za male pivovarne, bi bila ta določba oblikovana bolj izrecno, kot bi jo nalagala državam članicam, ki uporabljajo nižje stopnje.
37. Po drugi strani bi bilo mogoče trditi tudi, da če bi bil cilj zakonodajalca Unije, da je uporaba skupne odmere davka prepuščena diskreciji države članice, ki uporablja nižje stopnje, bi verjetno uporabil člen 4(2), drugi stavek, Direktive, na primer izraz „država članica lahko“. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus gre za običajno formulacijo določbe (ki se uporablja na primer v členu 4(1)), če je treba njeno uporabo prepustiti diskrecijski pravici države članice.
38. Tako bi bilo mogoče tudi šteti, da se izraz „lahko obravnava“, uporabljen v členu 4(2), drugi stavek, Direktive, ne nanaša na polje proste presoje, ki ga ima država članica pri uporabi te določbe, ampak na dejstvo, da se pivovarne, ki ne izpolnjujejo zahtev iz člena 4(2), prvi stavek, Direktive glede neodvisnosti, ampak zahteve iz drugega stavka zadevne določbe, lahko obravnavajo kot ena neodvisna mala pivovarna, *brez poseganja v prvi stavek* navedene določbe.
39. V skladu s to razlago bi bilo mogoče šteti, da izraz „vendar“, uporabljen v členu 4(2), drugi stavek, zadevni stavek povezuje z opredelitvijo „neodvisne male pivovarne“ iz navedenega člena 4(2), prvi stavek.



40. Korkein hallinto-oikeus opozarja, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča za razlago določbe prava Unije, ki za določitev njenega pomena in obsega ne napotuje izrecno na pravo držav članic in katere besedilo ne omogoča z gotovostjo določiti njenega pomena in obsega, upoštevati sobesedilo in cilje te določbe (glej na primer sodbo z dne 6. marca 2008, *Nordania Finans A/S*, C-98/07, ECLI:EU:C:2008:144, točka 18).
41. V tem okviru je Sodišče v zadevi *Glückauf Brauerei GmbH*, C-83/08, v točkah od 20 do 21 sodbe potrdilo, da je treba pojem „neodvisna mala pivovarna“ iz člena 4(2) Direktive o strukturah razlagati samostojno ob upoštevanju besedila zadevne določbe in ciljev te direktive. V tej zvezi je Sodišče opozorilo, da je cilj Direktive „... – zaradi zagotovitve pravilnega delovanja notranjega trga – določiti skupne opredelitve za vse zadevne izdelke in spada v okvir politike usklajevanja strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače.“ Korkein hallinto-oikeus ugotavlja, da je treba pojem „neodvisna mala pivovarna“ razlagati enotno glede na zgoraj navedeni cilj Direktive, tako glede njene vsebine kot tudi pomena v vseh državah članicah, ki uporabljajo nižje stopnje na podlagi člena 4 te direktive.
42. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus je treba pri razlagi člena 4(2) Direktive o strukturah v okviru tega vprašanja razlage poleg splošnega cilja navedene direktive upoštevati posebne cilje, ki jim sledi zakonodajalec Unije s tem, da državam članicam dovoljuje, da uporabijo nižje trošarinske stopnje za pivo, ki ga proizvajajo male pivovarne, v skladu s členom 4 navedene direktive.
43. V zvezi s tem Korkein hallinto-oikeus opozarja zlasti na točko 25 sodbe v zadevi *Glückauf Brauerei GmbH* (C-83/03), v kateri je Sodišče ugotovilo, da je cilj Direktive „vzpostaviti skupne ureditve za pivo iz malih neodvisnih pivovarn, ki državam članicam omogočajo uporabo nižjih trošarinskih stopenj za ta izdelek, ne da bi take stopnje izkrivljale konkurenco na notranjem trgu.“
44. Sodišče je v točki 26 sodbe v zadevi *Glückauf Brauerei GmbH* (C-83/03) prav tako opozorilo, da je namen Direktive o strukturah „preprečiti, da bi se tako zmanjšanje trošarine [ki temelji na členu 4 te direktive] odobrilo pivovarnam, katerih velikost in proizvodna zmogljivost lahko povzročita izkrivljanje notranjega trga.“ V točki 29 te sodbe je Sodišče prav tako ugotovilo, da je merilo ekonomske neodvisnosti iz člena 4(2) navedene direktive namenjeno temu, „da ta nižja trošarinska stopnja resnično koristi pivovarnam, ki so prikrajšane zaradi velikosti, in ne tistim, ki pripadajo skupini.“
45. Korkein hallinto-oikeus iz zgoraj navedenih ugotovitev Sodišča sklepa, da je treba pri razlagi člena 4(2) Direktive upoštevati, prvič, prizadevanje za usklajevanje strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače ter, drugič, cilj, da se brez izkrivljanja konkurence na notranjem trgu spodbuja položaj malih pivovarjev na trgu zaradi njihove majhnosti.
46. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus odločitev države članice, ki uporablja nižje trošarinske stopnje, da dveh ali več malih pivovarn, katerih skupna letna

proizvodnja ne presega 200.000 hektolitrov, ne bo obravnavala kot ene neodvisne male pivovarne, ne bi smela biti v skladu z zgoraj navedenim splošnim ciljem Direktive in s posebnimi cilji njenega člena 4, opisanimi zgoraj. Nasprotno, povzročiti bi moralo različno obravnavanje najmočnejših pivovarn v smislu člena 4(2), drugi stavek, in tiste, ki jih je mogoče šteti za „male neodvisne pivovarne“ v smislu prvega stavka te določbe.

47. Vendar je ob upoštevanju potrebe po razlagi besedila člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah in neobstoja sodne prakse Sodišča v zvezi s tem postavljeno prvo vprašanje za predhodno odločanje.

*Neposredni učinek člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah*

48. Korkein hallinto-oikeus ugotavlja, da člen 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah, ki se nanaša na skupno obdavčitev malih pivovarn, ni bil prenesen v finsko nacionalno pravo.
49. Določbe člena 4 Direktive o zmanjšanju davka na alkoholne pijače za pivo, ki ga proizvajajo male pivovarne, so navedene v členu 9 zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače (1471/1994) (kakor je bil nazadnje spremenjen z zakonom 383/2015). Vendar ta določba ne vsebuje določb, ki bi bile podobne določbam člena 4(2), drugi stavek, navedene direktive, ki se nanašajo na skupno obdavčitev malih pivovarn.
50. Korkein hallinto-oikeus zaradi jasnosti navaja, da člen 9(3) zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače ni v skladu s členom 4(2), drugi stavek, Direktive. Navedena določba zakona o davku na alkohol in alkoholne pijače namreč ureja izključno pogoje, pod katerimi je treba kljub temu sodelovanje dveh ali več malih pivovarn, ki se ukvarjajo s proizvodnjo ali prodajo, šteti za male pivovarne, ki so pravno in ekonomsko neodvisne. Ta določba pa ne določa možnosti, da se dve ali več malih pivovarn obravnava kot eno neodvisno malo pivovarno.
51. Če Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da mora država članica, ki na podlagi člena 4 Direktive o strukturah uporablja nižje trošarinske stopnje za pivo, ki ga varijo male neodvisne pivovarne, uporabiti tudi določbo o skupnem davčnem sistemu za male pivovarne iz člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah, je treba presoditi, ali imajo posamezniki na podlagi zadnje navedene določbe pravice, na katere se lahko sklicujejo pred nacionalnimi sodišči.
52. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se lahko posamezniki v vseh primerih, ko se določbe direktive z vidika vsebine izkažejo za nepogojne in dovolj natančne, nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči zoper državo, če ta v predpisanem roku direktive ni prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno (glej na primer sodbo z dne 15. februarja 2017, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, točka 13).

53. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus bi bilo člen 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah glede na okoliščine primera mogoče razumeti tako, da državi članici dopušča polje proste presoje, ker pravilo o skupni letni proizvodnji pivovarn določa največ 200.000 hektolitrov. Ta zgornja meja ustreza zgornji meji letne proizvodnje, ki je v členu 4(1), prva alineja, navedene direktive določena za neodvisno malo pivovarno. Vendar lahko države članice v skladu s členom 4(1) navedene direktive nižje trošarinske stopnje prilagodijo v mejah te največje količine proizvodnje glede na letne proizvodnje zadevnih pivovarn. Mogoče naj bi bilo, da se ta možnost obročnega plačevanja nanaša tudi na skupno obdavčitev pivovarn na podlagi člena 4(2), drugi stavek, Direktive, kar bi državi članici lahko pustilo določeno polje proste presoje.
54. Po drugi strani bi bilo mogoče trditi, da če se država članica odloči za razlikovanje stopenj na podlagi člena 4(1) te direktive, mora nujno tudi uporabiti podobno merilo razlikovanja v okviru skupne obdavčitve, določene v členu 4(2), drugi stavek, navedene direktive. Po mnenju Korkein hallinto-oikeus je to utemeljeno z vidika enakega obravnavanja malih pivovarn. V tem primeru naj bi se diskrecijska pravica iz člena 4 Direktive nanašala izključno na člen 4(1), in ne na člen 4(2), drugi stavek. V skladu s to razlago bi bilo treba šteti, da ta določba ureja skupno obdavčitev dveh ali več malih pivovarn, katerih skupna letna proizvodnja ne presega 200.000 hektolitrov na način, ki državi članici ne pušča nobenega polja proste presoje v okviru uporabe te določbe.
55. Ker pa v zvezi s tem vprašanjem ni sodne prakse Sodišča, se postavlja drugo vprašanje za predhodno odločanje.
56. Pravica do izjave zaradi spoštovanja pravic upravičencev je bila družbi A Oy in organu za varstvo pravic davčnih upravičencev priznana v delu, ki se nanaša na predlog za sprejetje predhodne odločbe pred Sodiščem.

#### **Vmesni sklep Korkein hallinto-oikeus o predlogu za sprejetje predhodne odločbe Sodišča Evropske unije**

57. Korkein hallinto-oikeus je prekinilo odločanje in Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) predložilo vprašanje za predhodno odločanje o uporabi člena 4(2), drugi stavek, Direktive o strukturah. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je potreben za rešitev zadeve pred Korkein hallinto-oikeus.

#### **Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člen 4 Direktive 92/83/EGS razlagati tako, da mora država članica, ki na podlagi te določbe za pivo, ki ga varijo neodvisne male pivovarne, uporablja nižje trošarinske stopnje, uporabiti tudi pravilo o skupni obdavčitvi malih pivovarn iz člena 4(2), drugi stavek, te direktive ali pa je uporaba zadnje navedene določbe prepuščena presoji zadevne države članice?

2. Ali ima člen 4(2), drugi stavek, Direktive 92/83/EGS neposredni učinek?  
[...] (NI PREVEDENO) [...] (NI PREVEDENO)

DELOVNI DOKUMENT