

Sag C-223/20**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

28. maj 2020

Forelæggende ret:

Korkein hallinto-oikeus (Finland)

Afgørelse af:

20. maj 2020

Appellant:

B Oy

FORELØBIG AFGØRELSE AFSAGT AF KORKEIN HALLINTO-OIKEUS (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) Dato for kendelsen

20. maj 2020

[Udelades]

Angående Præjudiciel forelæggelse for Den Europæiske Unions Domstol i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF)

Appellant A Oy

Appelleret afgørelse

Nr. 18/0924/1 afsagt af Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) af 5. november 2018

Problemstilling

1. I sagen for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland), som vedrører opkrævning af punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, skal det afgøres, om Tulli (toldvæsenet) kunne opkræve afgift på

alkoholholdige drikkevarer fra B Oy med den begrundelse, at dette selskab ikke var berettiget til den reducerede afgiftssats for små bryggerier, fordi det på grund af en juridisk og økonomisk relation mellem selskabet og et andet lille bryggeri, A Oy, ikke kan anses for et lille uafhængigt bryggeri som omhandlet i § 9, stk. 1, i den finske Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer).

2. Spørgsmålet er imidlertid, om selskabet på grundlag af artikel 4, stk. 2, andet punktum, i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer sammen med et andet lille bryggeri er berettiget til en reduceret punktafgiftssats, selv om den nationale lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer ikke [org. s. 2] indeholder en bestemmelse af denne art om en fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF i den ovenfor nævnte kontekst, som beskrives nærmere nedenfor.
3. Der anmodes om, at den præjudicielle anmodning behandles sammen med den præjudicielle anmodning vedrørende A Oy.

Sagens genstand og de relevante faktiske omstændigheder

4. B Oy er et aktieselskab efter finsk ret. Selskabets formål er fremstilling af sahti (traditionelt øl) og øl, restaurant- og udskænkingsdrift, fremstilling af samt engros- og detailhandel med alkoholholdige drikkevarer og læskedrikke samt tilhørende udstyr. Selskabet blev registreret i 1985 og fremstiller sahti [særlig finsk øl], øl, cider og destillatprodukter. Det har sine produktionsanlæg i byen E.
5. Toldvæsenet gennemførte i 2015 en virksomhedskontrol hos B Oy, som vedrørte perioden fra den 1. januar 2013 til den 31. december 2014 for produkter, som er underlagt punktafgifter. I henhold til toldvæsenets kontrolrapport af 18. januar 2016 fremstillede B Oy i sine egne lokaler og i lokaler, som var lejet af andre bryggerier, i 2013 i alt ca. 41 247 l og i 2014 i alt ca. 32 350 l sahti og øl. I sin afgiftsangivelse for alkoholholdige drikkevarer deklarerede selskabet de afgiftspligtige udleveringer af øl i produktgruppe 1294, hvor afgiften for alkoholholdige drikkevarer er reduceret med 50%.
6. I forbindelse med kontrollen undersøgte toldvæsenet B Oy's relationer til andre bryggerier. I henhold til kontrolrapporten er B Oy en familievirksomhed, hvor D ifølge egne oplysninger i 2013 og 2014 ejede 40% af aktierne. B Oy ejede godt 10% af A Oy, og D ifølge egne oplysninger 10%. I den omhandlede periode havde D ledende stillinger i begge selskaber. Desuden var der et produktions- og driftsmæssigt samarbejde mellem B Oy og A Oy. På produktionsanlæg, som var lejet af A Oy, fremstillede B Oy såvel i 2013 som i 2014 i alt ca. 2 700 l øl.
7. Ved efteropkrævningsafgørelser af 9. november 2016 opfordrede toldvæsenet B Oy til for årene 2013 og 2014 at betale alkoholafgift, et tillæg for sen betaling og

et straffetillæg. Ifølge begrundelserne til afgørelserne tillod de omstændigheder, der var kommet frem under toldvæsenets kontrol, ikke at anse selskabet for et juridisk og økonomisk uafhængigt bryggeri som omhandlet i § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer. Ved vurderingen af sagen blev der især taget hensyn til D's position som aktionær og hans ledende stilling [**org. s. 3**] i såvel B Oy som A Oy. Med hensyn til en fælles afgiftspålæggelse på B Oy og A Oy konstateredes det i afgørelsen, at den finske lovgiver i § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer bevidst undlod at behandle to eller flere små bryggerier som ét enkelt bryggeri.

8. B Oy klagede over toldvæsenets efteropkrævningsafgørelser. Selskabets klage blev behandlet af Verohallinto (afgiftsmyndigheden), som pr. 1. januar 2017 havde overtaget opkrævningen af punktafgifter.
9. *Afgiftsmyndigheden* afviste B Oy's klage ved afgørelse af 7. juni 2017.
10. B Oy indbragte afgiftsmyndighedens afgørelse for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland). I forbindelse med denne sag anmodede forvaltningsdomstolen finansministeriet om en udtalelse om den fælles afgiftspålæggelse som omhandlet i direktiv 92/83/EØF.
11. Ifølge *finansministeriets* udtalelse af 12. juni 2016 er bestemmelsen i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF ikke bindende for medlemsstaterne; derimod kan de medlemsstater, som fastsætter en reduktion for små bryggerier, beslutte, om de vil integrere den pågældende bestemmelse i deres nationale lovgivning. Bestemmelsen, som på visse betingelser gør det muligt afgiftsmæssigt at behandle to eller flere små uafhængige bryggerier som ét enkelt bryggeri, blev i Finland fra begyndelsen ikke optaget i den nationale lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer og er heller ikke senere blevet optaget i loven. Dette var en bevidst beslutning fra lovgivers side, da man udtrykkeligt ville lade en reduktion komme små, selvstændige bryggerier til gode.
12. *Helsingin hallinto-oikeus* (forvaltningsdomstolen i Helsinki, Finland) forkastede ved sin afgørelse af 5. november 2018 B Oy's søgsmål med den begrundelse, at selskabet ikke var berettiget til en afgiftsreduktion som omhandlet i § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer. Med hensyn til den fælles afgiftspålæggelse fastslog forvaltningsdomstolen, at den finske stat ikke havde optaget artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer og heller ikke var forpligtet til dette.
13. B Oy iværksatte appel til prøvelse af forvaltningsdomstolens afgørelse ved Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) og nedlagde bl.a. påstand om ophævelse af forvaltningsdomstolens afgørelse. Selskabet er af den opfattelse, at det er et juridisk og økonomisk uafhængigt lille bryggeri som omhandlet i § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, og at to små bryggerier kan behandles som ét enkelt bryggeri som omhandlet i direktiv 92/83/EØF. [**Org. s. 4**]

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

14. *B Oy* gjorde med sin appel til Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) for så vidt angår genstanden for denne præjudicielle anmodning gældende, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF indeholder en definition af et lille uafhængigt bryggeri. Det omhandlede stk. 2, andet punktum, indeholder definitionen af et grundbegreb, som er uløseligt forbundet med direktivets anvendelse, og man kan ikke nationalt undtage en del af et grundbegreb fra gennemførelsen. Formålet med direktiv 92/83/EØF og den nationale lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer støtter ikke den opfattelse, at lovgiver bevidst ikke optog direktivets bestemmelse om en fælles afgiftspålæggelse i de nationale bestemmelser. I det lovforberedende materiale findes der ingen indikationer af en sådan beslutning fra lovgivers side.
15. Formålet med den reducerede afgift for små bryggerier er at udligne store bryggeriers konkurrencefordel som følge af større produktionskapacitet og på denne måde fremme de små bryggeriers driftsbetingelser. Formålet er desuden at forhindre store bryggerier i at kunne nyde godt af reduktionen ved formelt at opdele deres aktiviteter i små bryggerier. Dette følger af Domstolens dom C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH.
16. *B Oy* har desuden gjort gældende, at artikel 4, stk. 3, i direktiv 92/83/EØF kræver, at de reducerede punktafgiftssatser uden forskel også gælder for øl, der leveres af små bryggerier i andre medlemsstater. Ved at acceptere den opfattelse, at direktivets bestemmelse om den fælles afgiftspålæggelse for små bryggerier ikke er omfattet af de nationale bestemmelser, gør den finske stat sig muligvis skyldig i en afgiftsmæssig forskelsbehandling af øl fra små bryggerier, som er brygget i andre medlemsstater.
17. Da *B Oy's* og *A Oy's* samlede årlige produktion ikke overstiger lofterne i loven om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, og da selskaberne juridisk og økonomisk er uafhængige af andre bryggerier, er *B Oy* af den opfattelse, at selskaberne på grund af den fælles årlige produktion er berettiget til afgiftsreduktionen.
18. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (instans til varetagelse af den skatteberettigedes rettigheder) har for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland), så vidt dette er genstand for denne præjudicielle anmodning, gjort gældende, at § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer er i overensstemmelse med artikel 4 i direktiv 92/83/EØF. Det er dog relevant, om formuleringen i direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum, »kan disse imidlertid behandles som et enkelt lille uafhængigt bryggeri«, giver en medlemsstat mulighed for eller pålægger den en forpligtelse til at anse flere end kun et lille bryggeri, som samarbejder, for »et enkelt lille [org. s. 5] uafhængigt bryggeri«. Den pågældende bestemmelse i direktivet er i sin ordlyd fakultativ, dvs. den indrømmer et skøn og er ikke bindende. I den nationale lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer findes der ikke en

tilsvarende bestemmelse. Det er åbenlyst, at direktivets bestemmelse skulle optages i den nationale lov, hvis den havde direkte virkning.

Nationale retsfor skrifter

19. I henhold til § 9 (som senest ændret ved lov 571/1997), stk. 1 (som senest ændret ved lov 1298/2003 og 1128/2010) i Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer 1471/1994) reduceres alkoholafgiften på øl, såfremt den afgiftspligtige person kan dokumentere, at øllet er brygget af en virksomhed, som er juridisk og økonomisk uafhængig af andre virksomheder i samme branche, og hvis producerede ølmængde i et kalenderår ikke overstiger 10 000 000 l:
 - 1) med 50%, såfremt den af virksomheden producerede ølmængde i kalenderåret ikke overstiger 200 000 l
 - 2) med 30%, såfremt den af virksomheden producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 200 000 l og højst 3 000 000 l
 - 3) med 20%, såfremt den af virksomheden producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 3 000 000 l og højst 5 500 000 l
 - 4) med 10%, såfremt den af virksomheden producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 5 500 000 l og højst 10 000 000 l.
20. I henhold til § 9 (som senest ændret ved lov 571/1997), stk. 3 (som senest ændret ved lov 1298/2003) i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994), skal det, hvis to eller flere virksomheder som omhandlet i stk. 1 udøver et produktions- eller driftsmæssigt samarbejde, ikke lægges til grund, at dette betyder, at der består et juridisk eller økonomisk afhængighedsforhold mellem dem. Som produktions- eller driftsmæssigt samarbejde betragtes indkøb af råvarer og materialer, som er nødvendige for ølproduktionen, samt emballering af øllet, marketing og salg. Anvendelsen af dette stykke forudsætter dog, at virksomhedernes fælles produktion af øl i kalenderåret højst udgør 10 000 000 l.
21. I henhold til § 9 (som senest ændret ved lov 383/2015, anvendt fra den 1.1.2015), stk. 1, i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994) reduceres alkoholafgiften på øl, hvis den afgiftspligtige person kan dokumentere, at øllet er brygget på et bryggeri, som er juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier, er geografisk adskilt fra andre bryggerier, ikke udøver licensproduktion, og hvis producerede ølmængde i kalenderåret ikke overstiger 15 000 000 l:
 - 1) med 50%, såfremt den af bryggeriet producerede ølmængde i kalenderåret ikke overstiger 500 000 l [**org. s. 6**]

- 2) med 30%, såfremt den af bryggeriet producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 500 000 l og højst 3 000 000 l
 - 3) med 20%, såfremt den af bryggeriet producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 3 000 000 l og højst 5 500 000 l
 - 4) med 10%, såfremt den af bryggeriet producerede ølmængde i kalenderåret udgør over 5 500 000 l og højst 10 000 000 l.
22. I henhold til § 9 (som senest ændret ved lov 383/2015), stk. 3, i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994), skal det, hvis to eller flere bryggerier som omhandlet i stk. 1 udøver et produktions- eller driftsmæssigt samarbejde, ikke lægges til grund, at dette betyder, at der består et juridisk eller økonomisk afhængighedsforhold mellem dem. Som produktions- eller driftsmæssigt samarbejde betragtes indkøb af råvarer og materialer, som er nødvendige for ølproduktionen, samt emballering af øllet, marketing og salg. Anvendelsen af dette stykke forudsætter dog, at bryggeriernes fælles produktion af øl i kalenderåret højst udgør 15 000 000 l.

Relevante EU-retlige forskrifter og relevant retspraksis

Direktiv 92/83/EØF

23. Rådets direktiv 92/83/EØF af 9. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer opstiller fælles regler for punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer. I direktivet defineres og klassificeres de forskellige typer af alkohol og alkoholholdige drikkevarer ud fra deres kendetegn, ligesom der fastlægges en retlig ramme for de afgiftsreduktioner, afgiftsfritagelser og undtagelser, der indrømmes i visse sektorer.
24. I henhold til tredje betragtning til direktivet bør der, for at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, fastsættes fælles definitioner for alle de pågældende produkter.
25. Af syvende betragtning til direktivet fremgår, at hvad angår øl fremstillet i små uafhængige bryggerier og ethanol fremstillet i små destillerier er det nødvendigt at finde fælles løsninger, som gør det muligt for medlemsstaterne at anvende reducerede punktafgiftssatser for disse produkter.
26. Det fremgår af 17. betragtning til dette direktiv, at i de tilfælde, hvor medlemsstaterne har mulighed for at anvende reducerede satser, må disse satser ikke føre til konkurrencefordrejning i det indre marked. **[Org. s. 7]**
27. Direktivets artikel 4 er affattet således:

»1. Medlemsstaterne kan for øl, der brygges af små uafhængige bryggerier, på følgende betingelser anvende reducerede punktafgiftssatser, som kan være forskellige alt afhængigt af den årlige produktion på de pågældende bryggerier:

– de reducerede satser gælder ikke for virksomheder, der producerer over 200 000 hl øl om året.

– de reducerede satser, der kan ligge under minimumssatsen, må ikke ligge mere end 50% under den normale nationale punktafgiftssats.

2. I forbindelse med de reducerede satser forstås ved »små uafhængige bryggerier« et bryggeri, der er juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier, og som benytter lokaler, der er fysisk adskilt fra andre bryggeriers lokaler og ikke drives på licens. Ved samarbejde mellem to eller flere små bryggerier med en samlet årlig produktion på ikke over 200 000 hl kan disse imidlertid behandles som et enkelt lille uafhængigt bryggeri.

3. Medlemsstaterne påser, at de reducerede satser, de måtte fastsætte, på samme måde finder anvendelse på øl, der leveres på deres område fra små uafhængige bryggerier i andre medlemsstater. De skal navnlig sikre, at ingen enkelt levering fra en anden medlemsstat pålægges større punktafgifter end nøjagtigt tilsvarende nationale produkter.«

Domstolens retspraksis

28. Domstolen fortolkede i sin dom C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, definitionen af »små uafhængige bryggerier« i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF. Selv om denne sag primært vedrørte fortolkningen af det i denne bestemmelse opstillede krav om bryggeriets juridiske og økonomiske uafhængighed, udtalte Domstolens sig i dommen også mere generelt om formålet med direktiv 92/83/EØF og fortolkningen af direktivets artikel 4, stk. 2.
29. I dommens præmis 21 bemærker Domstolen, at det fremgår af såvel tredje betragtning til direktiv 92/83 som af overskriften til direktivet, at det med henblik på at sikre et velfungerende indre marked tilsigter at fastlægge fælles definitioner for alle de omhandlede varer, og at det indgår i en strukturharmoniseringspolitik vedrørende punktafgifterne på alkohol og alkoholholdige drikkevarer. **[Org. s. 8]** For at sikre en ensartet anvendelse af dette direktiv skal de begreber, der anvendes i direktivet, fortolkes uafhængigt ud fra ordlyden af de omhandlede bestemmelser samt direktivets formål.
30. I dommens præmis 25 fastslog Domstolen, at det i henhold til betragtning 7 og 17 til dette direktiv hvad angår øl fremstillet i små uafhængige bryggerier er nødvendigt at finde fælles løsninger, som gør muligt for medlemsstaterne at anvende reducerede punktafgiftssatser for disse produkter, men disse satser må ikke føre til konkurrencefordrejning i det indre marked.

31. Ifølge dommens præmis 26 følger det heraf, at direktivet tilsigter at undgå, at en sådan reduktion af punktafgiften indrømmes bryggerier, hvis størrelse og produktionskapacitet kan ligge til grund for fordrejninger på det indre marked.
32. I dommens præmis 29 bemærker Domstolen, at formålet med uafhængighedskriteriet er at sikre, at denne reducerede punktafgift faktisk kommer bryggerier, hvis størrelse er et handicap, til gode, og ikke bryggerier, der tilhører en stor koncern.
33. Domstolen har også udtalt sig om fortolkningen af artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF i dommen i Brasserie Bouquet-sagen, C-285/14. Denne sag drejede sig om fortolkningen af begrebet »drives på licens« som omhandlet i denne bestemmelse.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Fortolkning af artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF

34. Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) opfattelse giver Domstolens hidtidige praksis ikke noget entydigt svar på, om en medlemsstat, som anvender de reducerede punktafgiftssatser på øl, der er brygges på små uafhængige bryggerier som omhandlet i artikel 4 i direktiv 92/83/EØF, også skal anvende bestemmelsen i artikel 4, stk. 2, andet punktum, om fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, eller om det er op til den pågældende medlemsstats skøn, om den vil anvende sidstnævnte bestemmelse. **[Org. s. 9]**
35. Efter den forelæggende rets opfattelse kan der heller ikke udledes et entydigt svar på ovenstående spørgsmål af ordlyden i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF.
36. På den ene side kan der argumenteres for, at formålet med formuleringen »kan [...] behandles« i den pågældende bestemmelses andet punktum er at overlade det til medlemsstatens skøn, om den vil anvende en fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, også i tilfælde af, at medlemsstaten har besluttet at anvende de reducerede punktafgiftssatser på øl produceret af små uafhængige bryggerier som omhandlet i artikel 4 i direktiv 92/83/EØF. Det kunne antages, at såfremt EU-lovgiver havde ønsket at forpligte en medlemsstat, som anvender de reducerede afgiftssatser, til også at anvende den fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, ville bestemmelsen være formuleret på en måde, som mere entydigt havde udtrykt, at den er bindende for medlemsstater, som anvender reducerede afgiftssatser.
37. På den anden side kan der også argumenteres for, at EU-lovgiver, hvis denne havde ønsket at overlade det til medlemsstaten, som anvender reducerede afgiftssatser, om den også vil anvende en fælles afgiftspålæggelse, sandsynligvis ville have anvendt formuleringen »medlemsstaten kan« i direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum. Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i

forvaltningsretlige sager, Finland) opfattelse er dette den sædvanlige formulering (som også anvendes f.eks. i artikel 4, stk. 1) af en bestemmelse, når dens anvendelse skal overlades til medlemsstatens skøn.

38. Det kunne således også antages, at formuleringen »kan [...] behandles« i direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum, ikke refererer til medlemsstatens skøn ved anvendelsen af denne bestemmelse, men til den omstændighed, at bryggerier, som ikke opfylder betingelserne i artikel 4, stk. 2, første punktum, med hensyn til uafhængighed, men opfylder betingelserne i denne bestemmelses andet punktum, uanset bestemmelsens første punktum kan behandles som ét enkelt lille uafhængigt bryggeri i forbindelse med afgiftspålæggelsen.
39. I henhold til denne fortolkning kan der argumenteres for, at ordet »imidlertid«, som anvendes i artikel 4, stk. 2, andet punktum, knytter den pågældende sætning sammen med definitionen af det »lille uafhængige bryggeri« i artikel 4, stk. 2, første punktum.
40. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) peger på, at når en EU-retlig bestemmelse ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret til at fastlægge dens betydning og rækkevidde, og bestemmelsens ordlyd i sig selv ikke gør det muligt med sikkerhed at afgøre dens betydning og rækkevidde, [org. s. 10] skal der tages hensyn til bestemmelsens kontekst og formål (jf. f.eks. dom af 6.3.2008, C-98/07, Nordania Finans A/S, ECLI:EU:C:2008:144, præmis 18).
41. I den foreliggende kontekst bekræftede Domstolen i den ovennævnte sag C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, i dommens præmis 20-21, at begrebet »lille uafhængigt bryggeri« i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF skal fortolkes uafhængigt ud fra ordlyden af de omhandlede bestemmelser samt direktivets formål. I samme forbindelse bemærkede Domstolen, at direktivet »[...] med henblik på at sikre et velfungerende indre marked tilsigter at fastlægge fælles definitioner for alle de omhandlede varer, og at det indgår i en strukturharmoniseringspolitik vedrørende punktafgifterne på alkohol og alkoholholdige drikkevarer.« Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) konkluderer, at begrebet »lille uafhængigt bryggeri« i lyset af direktivets ovenfor nævnte målsætning både med hensyn til sin betydning og sin rækkevidde skal fortolkes ens i alle medlemsstater, som anvender de reducerede afgiftssatser på grundlag af direktivets artikel 4.
42. Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) opfattelse skal der ved fortolkningen af artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83/EØF i forbindelse med det foreliggende fortolkningsspørgsmål foruden direktivets ovenfor nævnte mål også tages hensyn til de specifikke mål, som EU-lovgiver forfulgte, da denne tillod medlemsstaterne at anvende reducerede punktafgiftssatser på øl fremstillet af små bryggerier som omhandlet i direktivets artikel 4.

43. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) henviser i denne forbindelse navnlig til præmis 25 i dommen i den ovenfor nævnte sag C-83/03, Glückauf Brauerei GmbH, hvor Domstolen fastslog, at »det hvad angår øl fremstillet i små uafhængige bryggerier [er] nødvendigt at finde fælles løsninger, som gør det muligt for medlemsstaterne at anvende reducerede punktafgiftssatser for disse produkter, men disse satser må ikke føre til konkurrencefordrejning i det indre marked.«
44. I præmis 26 i dommen i sag C-83/03, Glückauf Brauerei GmbH, bemærkede Domstolen endvidere, at direktiv 92/83 »tilsigter at undgå, at en sådan reduktion af punktafgiften indrømmes bryggerier, hvis størrelse og produktionskapacitet kan ligge til grund for fordrejninger på det indre marked.« I dommens præmis 29 bemærkede Domstolen endvidere, [org. s. 11] at formålet med uafhængighedskriteriet i direktivets artikel 4, stk. 2, er at sikre, »at denne reducerede punktafgift faktisk kommer bryggerier, hvis størrelse er et handicap, til gode, og ikke bryggerier, der tilhører en stor koncern.«
45. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) konkluderer af Domstolens ovenfor anførte betragtninger, at der ved fortolkningen af direktivets artikel 4, stk. 2, for det første skal tages hensyn til bestræbelsen på at harmonisere punktafgiftsstrukturen på alkohol og alkoholholdige drikkevarer og for det andet til målet om at fremme små bryggeriers stilling på markedet, hvis størrelse er et handicap, uden at fordreje konkurrencen.
46. Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) opfattelse er en medlemsstats beslutning om at anvende reducerede punktafgifter, men ikke at behandle to eller flere små bryggerier, som samarbejder, og hvis fælles årlige produktion højst andrager 200 000 hl, som ét enkelt lille uafhængigt bryggeri, ikke i overensstemmelse med direktivets generelle mål som beskrevet ovenfor og det specifikke mål for direktivets artikel 4 som beskrevet ovenfor. Den må tværtimod antages at føre til forskelsbehandling af de allermindste bryggerier som omhandlet i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i forhold til de bryggerier, som i henhold til den nævnte bestemmelses første punktum kan anses for »små uafhængige bryggerier«.
47. I betragtning af behovet for en fortolkning af ordlyden i artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF, og da der ikke foreligger praksis herom fra Domstolen, stilles det første præjudicielle spørgsmål.

Direkte virkning af artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF

48. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige spørgsmål, Finland) bemærker, at artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF, som vedrører fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, ikke er gennemført i national ret i Finland.

49. Bestemmelserne om reduktion af punktafgiften på alkoholholdige drikkevarer fremstillet af små bryggerier, som er baseret på direktivets artikel 4, findes i § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer (1471/1994) (som senest ændret ved lov 383/2015). Denne bestemmelse indeholder imidlertid ingen bestemmelser om fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, som svarer til direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum. **[Org. s. 12]**
50. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) bemærker for klarhedens skyld, at § 9 i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer ikke svarer til direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum. Den nævnte bestemmelse i lov om afgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer regulerer nemlig udelukkende betingelserne for, at to eller flere små bryggerier, som samarbejder om produktion eller drift, trods dette samarbejde skal anses for juridisk og økonomisk uafhængige små bryggerier. Bestemmelsen regulerer imidlertid ikke muligheden for at behandle to eller flere små bryggerier som ét enkelt lille uafhængigt bryggeri.
51. Således skal det, såfremt Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål således, at en medlemsstat, som i henhold til artikel 4 i direktiv 92/83/EØF anvender reducerede punktafgiftssatser på øl brygget af små uafhængige bryggerier, også er forpligtet til at anvende bestemmelsen i artikel 4, stk. 2, andet punktum, om fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, vurderes, om borgerne kan udlede rettigheder af sidstnævnte bestemmelse, som de kan påberåbe sig for de nationale domstole.
52. Ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved den nationale domstol påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (f.eks. dom af 15.2.2017, C-582/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2017 117, præmis 13).
53. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) er af den opfattelse, at artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF eventuelt kan forstås således, at den overlader et skøn til medlemsstaten, idet bryggeriernes fælles årlige produktion i bestemmelsen fastsættes til højst 200 000 hl. Denne maksimale mængde svarer til den årlige maksimale produktionsmængde, som i direktivets artikel 4, stk. 1, første led, er fastsat for et lille uafhængigt bryggeri. I henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, kan medlemsstaterne imidlertid variere de reducerede punktafgiftssatser alt afhængigt af den årlige produktion på de pågældende bryggerier inden for rammerne af denne maksimale produktionsmængde. Det er muligt, at denne variationsmulighed også gælder den fælles afgiftspålæggelse på bryggerier som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum, hvilket muligvis giver medlemsstaten et vist skøn. **[Org. s. 13]**

54. På den anden side kan der argumenteres for, at en medlemsstat, når den beslutter at variere afgiftssatserne på grundlag af direktivets artikel 4, stk. 1, automatisk også er forpligtet til at anvende et tilsvarende variationskriterium i forbindelse med en fælles afgiftspålæggelse i henhold til direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum. Efter Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Finland) opfattelse er dette berettiget ud fra hensynet til ligebehandling af små bryggerier. I så fald er det skøn, som indrømmes ved direktivets artikel 4, udelukkende relateret til artikel 4, stk. 1, men ikke til artikel 4, stk. 2, andet punktum. Ifølge denne fortolkning må det lægges til grund, at den fælles afgiftspålæggelse på to eller flere mindre bryggerier, som samarbejder og har en fælles årlig produktion på ikke over 200 000 hl, i sidstnævnte bestemmelse ville være reguleret på en måde, som ikke overlader anvendelsen af denne bestemmelse til medlemsstatens skøn.
55. Da der imidlertid ikke foreligger praksis fra Domstolen vedrørende dette spørgsmål, stilles det andet præjudicielle spørgsmål.
56. B Oy og instansen til varetagelse af den skatteberettigedes rettigheder har haft lejlighed til at tage stilling til anmodningen om en præjudiciel afgørelse fra Domstolen.

Korkein hallinto-oikeus' (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) kendelse om anmodning om præjudiciel afgørelse fra Den Europæiske Unions Domstol

57. Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har besluttet at udsætte sagen og i henhold til artikel 267 TEUF at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af fortolkningen af artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for afgørelsen af den for Korkein hallinto-oikeus (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) verserende sag.

Præjudicielle spørgsmål

1. Skal artikel 4 i direktiv 92/83/EØF fortolkes således, at en medlemsstat, som i henhold til denne bestemmelse anvender reducerede punktagiftssatser på øl, der er brygget af små uafhængige bryggerier, også skal anvende den i direktivets artikel 4, stk. 2, andet punktum, indeholdte bestemmelse om fælles afgiftspålæggelse på små bryggerier, eller er anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse op til den pågældende medlemsstats skøn?
2. Har artikel 4, stk. 2, andet punktum, i direktiv 92/83/EØF direkte virkning?

[Udelades] **[org. s. 14]** [udelades]