

Sprawa C-223/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

28 maja 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Korkein hallinto-oikeus (Finlandia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

20 maja 2020 r.

Strona wnosząca odwołanie:

B Oy

POSTANOWIENIE KORKEIN HALLINTO-OIKEUS**Data wydania postanowienia**

20 maja 2020 r.

[...]

Dotyczy

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym skierowany do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zwanego dalej „TFUE”)

Strona wnosząca odwołanie B Oy**Zaskarżone orzeczenie**Orzeczenie Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach, Finlandia) nr **18/0921/1** z dnia 5 listopada 2018 r.

Kontekst pytania

1. W sprawie zawistej przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym, Finlandia), która dotyczy pobierania podatków akcyzowych od napojów alkoholowych, należy rozstrzygnąć, czy Tulli (służba celna) mogła pobrać od B Oy podatek od napojów alkoholowych, uzasadniając to w ten sposób, że spółce nie przysługiwała obniżona stawka podatku akcyzowego od napojów alkoholowych przewidziana dla małych browarów, ponieważ ze względu na powiązanie prawne i ekonomiczne między nią a innym małym browarem, A Oy, nie można uznać jej za niezależny, mały browar w rozumieniu § 9 ust. 1 Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (fińskiej ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych).
2. Nasuwa się jednak pytanie, czy spółka – na podstawie art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (zwanej dalej „dyrektywą strukturalną”) – ma prawo do obniżonej stawki podatku akcyzowego wspólnie z innym małym browarem, mimo że krajowa ustawa o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych nie [Or. 2] zawiera tego rodzaju przepisu dotyczącego wspólnego opodatkowania małych browarów. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym odnosi się do wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej we wskazanym wyżej kontekście, który przedstawiono bliżej poniżej.
3. Wnioskuje się o rozpatrzenie niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym razem z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym A Oy.

Przedmiot sporu i istotne okoliczności faktyczne

4. B Oy jest spółką akcyjną prawa fińskiego. Przedmiotem działalności spółki są produkcja sahti (tradycyjnego piwa) i piwa, gastronomia, sprzedaż napojów alkoholowych, produkcja napojów alkoholowych i napojów orzeźwiających oraz związanych z tym akcesoriów, jak również handel hurtowy i detaliczny takimi napojami i akcesoriami. Spółka została zarejestrowana w 1985 r. i produkuje sahti, piwo, cydr i wyroby destylowane. Jej zakłady produkcyjne znajdują się w mieście E.
5. Służba celna przeprowadziła w B Oy w 2015 r. kontrolę, która dotyczyła produktów spółki objętych podatkiem akcyzowym w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2014 r. Ze sporządzonego przez służbę celną w dniu 18 stycznia 2016 r. protokołu kontroli wynika, że B Oy wyprodukowała – we własnych pomieszczeniach i w pomieszczeniach wynajętych od innych browarów – w roku 2013 łącznie około 41 247 litrów oraz w roku 2014 łącznie około 32 350 litrów sahti i piwa. W deklaracji podatkowej dotyczącej napojów alkoholowych spółka ta zadeklarowała dostawy piwa podlegające opodatkowaniu w grupie produktowej 1294, w której stawka podatku od napojów alkoholowych jest obniżona o 50%.

6. W toku kontroli służba celna ustaliła powiązania B Oy z innymi browarami. Z protokołu kontroli wynika, że B Oy jest przedsiębiorstwem rodzinnym, w którym D posiadał, zgodnie z jego własnymi oświadczeniami, 40% akcji w latach 2013 i 2014. B Oy posiadała nieco ponad 10% akcji w spółce A Oy, zaś D – zgodnie z jego własnymi oświadczeniami – posiadał 10% akcji w tej spółce. W spornym okresie D zajmował w obu spółkach stanowiska kierownicze. Ponadto B Oy i A Oy współpracowały ze sobą w zakresie produkcji i działalności operacyjnej. Zarówno w roku 2013, jak i w roku 2014 B Oy wyprodukowała łącznie około 2700 litrów piwa w zakładach produkcyjnych, które wynajęła ona od A Oy.
7. Decyzjami określającymi wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 9 listopada 2016 r. służba celna wezwała B Oy do zapłaty podatku od napojów alkoholowych wraz z dodatkiem podatkowym i karą za lata 2013 i 2014. W świetle uzasadnień tych decyzji okoliczności ujawnione w toku kontroli służby celnej nie pozwalały uznać spółki za prawnie i ekonomicznie niezależny browar w rozumieniu § 9 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych. Przy ocenie tej sprawy uwzględniono w szczególności pozycję D jako akcjonariusza i jego stanowisko kierownicze [Or. 3] zarówno w B Oy, jak i w A Oy. W odniesieniu do wspólnego opodatkowania B Oy i A Oy w decyzji stwierdzono, że fiński ustawodawca w § 9 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych świadomie odstąpił od traktowania dwóch lub więcej małych browarów jako jednego browaru.
8. B Oy wniosła sprzeciw od decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego wydanych służbą celną. Sprzeciw spółki rozpatrzyła verohallinto (administracja podatkowa, Finlandia), na którą została przeniesiona kompetencja do pobierania podatków akcyzowych ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2017 r.
9. *Administracja podatkowa* oddaliła sprzeciw B Oy decyzją z dnia 7 czerwca 2017 r.
10. B Oy zaskarżyła decyzję administracji podatkowej do Helsingin hallinto-oikeus (sądu administracyjnego w Helsinkach). W ramach tego postępowania Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) zwrócił się do ministerstwa finansów o zajęcie stanowiska w kwestii wspólnego opodatkowania w rozumieniu dyrektywy strukturalnej.
11. Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym przez *ministerstwo finansów* w dniu 12 czerwca 2016 r. przepis zawarty w art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej nie jest wiążący dla państw członkowskich, lecz państwa członkowskie, które przewidują obniżenie stawki podatku dla małych browarów, mogą decydować, czy włączają odnośny przepis do krajowego porządku prawnego. Przepis, który przy spełnieniu określonych przesłanek umożliwiłby traktowanie dwóch lub więcej niezależnych, małych browarów do celów podatkowych jako jednego browaru, nie został w Finlandii wprowadzony do krajowej ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych na samym początku ani nie został później do tej ustawy dodany. Miała to być świadoma

decyzja ustawodawcy, ponieważ wyraźnie chciano przyznać niższą stawkę podatku małym browarom prowadzącym samodzielną działalność.

12. Orzeczeniem z dnia 5 listopada 2018 r. *Helsingin hallinto-oikeus* (sąd administracyjny w Helsinkach) oddalił skargę B Oy, uzasadniając to tym, że spółce nie przysługiwało prawo do obniżonej stawki podatku w rozumieniu § 9 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych. W odniesieniu do wspólnego opodatkowania *Helsingin hallinto-oikeus* (sąd administracyjny w Helsinkach) stwierdził, że państwo fińskie nie wprowadziło do ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej i nie było też w żaden sposób do tego zobowiązane.
13. B Oy zaskarżyła orzeczenie *Helsingin hallinto-oikeus* (sądu administracyjnego w Helsinkach) do *Korkein hallinto-oikeus* (najwyższego sądu administracyjnego), wnosząc między innymi o jego uchylenie. Spółka stoi na stanowisku, że jest prawnie i ekonomicznie niezależnym, małym browarem w rozumieniu § 9 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych, a dwa małe browary mogą być traktowane jako jeden mały browar w sposób określony w dyrektywie strukturalnej. [Or. 4]

Streszczenie najważniejszych argumentów stron

14. W zakresie dotyczącym przedmiotu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym B Oy podniosła w skardze do *Korkein hallinto-oikeus* (najwyższego sądu administracyjnego), że art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej zawiera definicję niezależnego, małego browaru. W jej opinii art. 4 ust. 2 zdanie drugie tej dyrektywy zawiera definicję podstawowego pojęcia nierozdzielnie związaną ze stosowaniem dyrektywy, a części podstawowego pojęcia nie można wyłączyć z transpozycji na szczeblu krajowym. Cel dyrektywy strukturalnej i krajowej ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych nie przemawia za stanowiskiem, że ustawodawca świadomie nie wprowadził do krajowego porządku prawnego zawartego w dyrektywie przepisu dotyczącego wspólnego opodatkowania. Również w materiałach z prac przygotowawczych nie ma żadnych informacji, które wskazywałyby na odnośną decyzję ustawodawcy.
15. Zdaniem B Oy celem obniżenia stawki podatku dla małych browarów jest zrównoważenie przewagi konkurencyjnej dużych browarów, która wynika z większych zdolności produkcyjnych, i wspieranie w ten sposób warunków działalności małych browarów. Ponadto celem jest uniemożliwienie dużym browarom korzystania z obniżonej stawki poprzez dzielenie ze względów formalnych działalności na małe browary. Wynika to z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”) w sprawie C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. Ponadto B Oy podniosła, że art. 4 ust. 3 dyrektywy strukturalnej wymaga, aby obniżone stawki podatku akcyzowego miały zastosowanie bez różnicowania również do piwa dostarczanego przez małe browary z innych państw

członkowskich. Aprobując stanowisko, zgodnie z którym przepisy prawa krajowego nie obejmują przepisu dyrektywy dotyczącego wspólnego opodatkowania małych browarów, państwo fińskie dopuszcza się być może nierównego traktowania pod względem podatkowym piw warzonych przez małe browary w innych państwach członkowskich.

17. Ponieważ łączna produkcja roczna B Oy i A Oy nie przekracza dopuszczalnych górnych granic określonych w ustawie o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych, a spółki są prawnie i ekonomicznie niezależne od innych małych browarów, B Oy stoi na stanowisku, że z uwagi na wspólną produkcję roczną spółkom przysługuje prawo do korzystania z obniżonej stawki podatku.
18. W odniesieniu do przedmiotu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym *Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö* (służba ochrony praw odbiorców wpływów podatkowych, Finlandia) podniosła przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym), że § 9 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych jest zgodny z art. 4 dyrektywy strukturalnej. Znaczenie ma jednak pytanie, czy zawarte w art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy sformułowanie „mogą one być traktowane jako jeden niezależny, mały browar” przyznaje państwu członkowskiemu możliwość, czy też nakłada na nie obowiązek uznania więcej niż jednego małego browaru – w przypadku gdy takie browary ze sobą współpracują – za „niezależny, [Or. 5] mały browar”. Odnośny przepis dyrektywy ma zgodnie ze swoim brzmieniem charakter fakultatywny, tj. przyznaje uznanie i nie jest bezwzględnie wiążący. W krajowej ustawie o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych nie ma odpowiedniego przepisu. Oczywiście jest, że przepis dyrektywy należałoby wprowadzić do ustawy krajowej, jeżeli wywoływałby skutek bezpośredni.

Przepisy prawa krajowego

19. Zgodnie z § 9 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 571/1997) ust. 1 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawami 1298/2003 i 1128/2010) *Alkoholija alkoholijuomaverolaki* (1471/1994) (ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych 1471/1994, Finlandia), jeżeli podatnik może w wiarygodny sposób wykazać, że piwo zostało uwarzone w przedsiębiorstwie prawnie i ekonomicznie niezależnym od innych przedsiębiorstw z tej samej branży, którego produkcja piwa w roku kalendarzowym nie przekracza 10 000 000 litrów, podatek od napojów alkoholowych, który należy uiścić od piwa, obniża się:
 - 1) o 50%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez to przedsiębiorstwo nie przekracza 200 000 litrów;
 - 2) o 30%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez to przedsiębiorstwo wynosi więcej niż 200 000, ale nie więcej niż 3 000 000 litrów;

- 3) o 20%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez to przedsiębiorstwo wynosi więcej niż 3 000 000, ale nie więcej niż 5 500 000 litrów;
 - 4) o 10%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez to przedsiębiorstwo wynosi więcej niż 5 500 000, ale nie więcej niż 10 000 000 litrów.
20. Zgodnie z § 9 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 571/1997) ust. 3 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 1298/2003) ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych 1471/1994, w przypadku gdy dwa lub więcej przedsiębiorstw w rozumieniu ust. 1 współpracuje ze sobą w zakresie produkcji lub działalności operacyjnej, nie należy zakładać, że oznacza to, iż istnieje między nimi stosunek prawnej lub ekonomicznej zależności. Za współpracę w zakresie produkcji lub działalności operacyjnej uważa się nabywanie surowców i materiałów potrzebnych do produkcji piwa, a także opakowywanie piwa, marketing i dystrybucję. Ustęp ten znajduje jednak zastosowanie wyłącznie pod warunkiem, że łączna wielkość produkcji piwa w obu przedsiębiorstwach wynosi w roku kalendarzowym nie więcej niż 10 000 000 litrów.
21. Zgodnie z § 9 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 383/2015, mającym zastosowanie od dnia 1 stycznia 2015 r.) ust. 1 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych 1471/1994, jeżeli podatnik może w wiarygodny sposób wykazać, że piwo zostało uwarzone w browarze prawnie i ekonomicznie niezależnym od innych browarów, który to browar jest usytuowany poza terenem należącym do jakiegokolwiek innego browaru i nie produkuje na mocy licencji, i którego produkcja piwa nie przekracza w roku kalendarzowym 15 000 000 litrów, podatek od napojów alkoholowych, który należy uiścić od piwa, obniża się:
- 1) o 50%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez ten browar nie przekracza 500 000 litrów; **[Or. 6]**
 - 2) o 30%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez ten browar wynosi więcej niż 500 000, ale nie więcej niż 3 000 000 litrów;
 - 3) o 20%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez ten browar wynosi więcej niż 3 000 000, ale nie więcej niż 5 500 000 litrów;
 - 4) o 10%, jeżeli ilość piwa produkowana w roku kalendarzowym przez ten browar wynosi więcej niż 5 500 000, ale nie więcej niż 10 000 000 litrów.
22. Zgodnie z § 9 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 383/2015) ust. 3 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych 1471/1994, w przypadku gdy dwa lub więcej browarów w rozumieniu ust. 1 współpracuje ze sobą w zakresie produkcji lub działalności operacyjnej, nie należy zakładać, że oznacza to, iż istnieje między nimi stosunek prawnej lub ekonomicznej zależności. Za współpracę w zakresie produkcji lub działalności operacyjnej uważa się

nabywanie surowców i materiałów potrzebnych do produkcji piwa, a także opakowywanie piwa, marketing i dystrybucję. Ustęp ten znajduje jednak zastosowanie wyłącznie pod warunkiem, że łączna wielkość produkcji piwa w danych browarach wynosi w roku kalendarzowym nie więcej niż 15 000 000 litrów.

Właściwe przepisy prawa Unii i orzecznictwo

Dyrektywa strukturalna

23. Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych ustanawia wspólne reguły w zakresie struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych. W dyrektywie zdefiniowano i sklasyfikowano według ich właściwości różne rodzaje alkoholu i napojów alkoholowych, a także ustalono ramy prawne obniżek stawek podatku, zwolnień od podatku i wyłączeń przyznawanych w określonych sektorach.
24. W myśl motywu trzeciego dyrektywy dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego ważne jest ustalenie wspólnych definicji dla wszystkich produktów zaliczanych do tej grupy.
25. W myśl motywu siódmego dyrektywy w przypadku piwa produkowanego w niezależnych, małych browarach oraz alkoholu etylowego produkowanego w małych gorzelniach konieczne jest przyjęcie wspólnych rozwiązań, pozwalających państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od tych produktów.
26. W myśl motywu siedemnastego dyrektywy, w wypadku gdy państwom członkowskim zezwala się na stosowanie obniżonych stawek podatku, takie obniżone stawki nie powinny powodować zakłócenia konkurencji na rynku wewnętrznym. **[Or. 7]**
27. Artykuł 4 dyrektywy ma następujące brzmienie:
 - „1. Państwa członkowskie mają prawo stosować do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary obniżone stawki podatku akcyzowego, zróżnicowane zależnie od wielkości rocznej produkcji danych browarów, z zachowaniem następujących limitów:
 - stawek obniżonych nie stosuje się wobec zakładów produkujących ponad 200 000 hl piwa rocznie;
 - stawki obniżone, które mogą kształtować się poniżej poziomu stawki minimalnej, mogą być niższe maksymalnie o 50% od standardowej, krajowej stawki podatku akcyzowego.

2. Do celów stosowania obniżonych stawek podatku akcyzowego przez pojęcie »niezależny, mały browar« rozumie się browar, który jest prawnie i ekonomicznie niezależny od wszelkich innych browarów, mieści się w budynkach usytuowanych poza terenem należącym do jakiegokolwiek innego browaru i nie działa na mocy licencji. Jednakże w przypadku gdy dwa lub więcej małych browarów współpracują ze sobą, a ich łączna wielkość rocznej produkcji nie przekracza 200 000 hl, mogą one być traktowane jako jeden niezależny, mały browar.

3. Państwa członkowskie mają obowiązek dopilnowania, aby wszelkie stosowane przez nie obniżone stawki podatku stosowane były na równych prawach [bez różnicowania] do piwa dostarczanego na ich terytorium z niezależnych małych browarów znajdujących się w innych państwach członkowskich. W szczególności są one zobowiązane dopilnować, by od poszczególnych dostaw piwa z innych państw członkowskich nie pobierano podatku wyższego niż dokładna równowartość odpowiedniego podatku w walucie krajowej [aby obciążenie podatkowe poszczególnych dostaw z innych państw członkowskich nie było w żadnym razie większe niż to dotyczące odpowiadających im dokładnie dostaw krajowych]”.

Orzecznictwo Trybunału

28. W wyroku C-83/08, Glöckauf Brauerei GmbH, Trybunał dokonał wykładni definicji „niezależnego, małego browaru” zawartej w art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej. Chociaż sprawa ta dotyczyła co do zasady wykładni przewidzianego w tym przepisie wymogu prawnej i ekonomicznej niezależności browaru, Trybunał wypowiedział się w tym wyroku również ogólniej na temat celu dyrektywy strukturalnej i wykładni jej art. 4 ust. 2.
29. W pkt 21 ww. wyroku Trybunał, powołując się na motyw trzeci dyrektywy oraz jej tytuł, wskazuje, że dyrektywa, wpisując się w ramy polityki harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, wprowadza w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego wspólne definicje dla wszystkich produktów objętych jej zakresem. Zdaniem Trybunału [**Or. 8**] w celu zapewnienia jednolitego stosowania dyrektywy wykładnia zawartych w niej pojęć powinna mieć charakter autonomiczny, oparty na brzmieniu odpowiednich przepisów, jak również na celach, którym służy ta dyrektywa.
30. W pkt 25 ww. wyroku Trybunał stwierdził, że zgodnie z motywami siódmym i siedemnastym celem tej dyrektywy jest przyjęcie, w odniesieniu do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary, wspólnych rozwiązań pozwalających państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od tych produktów, przy jednoczesnym zapewnieniu, by stawki te nie prowadziły do zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym.

31. Zgodnie z pkt 26 ww. wyroku wynika stąd, że dyrektywa ma na celu zapobieganie temu, by korzyść w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego była przyznawana browarom, których wielkość i zdolność produkcji może wywoływać zakłócenia na rynku wewnętrznym.
32. W pkt 29 ww. wyżej wyroku Trybunał stwierdził, że kryterium niezależności ma na celu zapewnienie, by obniżona stawka podatku akcyzowego służyła rzeczywiście browarom, dla których ich nieznaczna wielkość stanowi utrudnienie, a nie browarom należącym do grupy kapitałowej.
33. Trybunał wypowiedział się na temat wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej również w sprawie C-285/14, Brasserie Bouquet, której przedmiotem była wykładnia pojęcia „produkcji na mocy licencji” w rozumieniu wskazanego przepisu.

Konieczność wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

W przedmiocie wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej

34. Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału nie wynika jednoznaczna odpowiedź na pytanie, czy państwo członkowskie, które do piwa warzonego przez niezależne, małe browary w rozumieniu art. 4 dyrektywy strukturalnej stosuje obniżone stawki podatku akcyzowego, musi stosować również zawarty w art. 4 ust. 2 zdanie drugie przepis dotyczący wspólnego opodatkowania małych browarów, czy też stosowanie tego przepisu zależy od uznania danego państwa członkowskiego. [Or. 9]
35. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) uważa, że z brzmienia art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej również nie da się wywieść jednoznacznej odpowiedzi na powyższe pytanie dotyczące wykładni.
36. Z jednej strony można zająć stanowisko, że cel zawartego w zdaniu drugim odnośnego przepisu sformułowania „mogą [...] być traktowane” polega na tym, aby stosowanie wspólnego opodatkowania małych browarów uzależnić od uznania państwa członkowskiego również w przypadku, gdy państwo członkowskie postanowiło, że zgodnie z art. 4 dyrektywy strukturalnej do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary będzie stosować obniżone stawki podatku akcyzowego. Można by przyjąć, że gdyby celem prawodawcy Unii było zobowiązanie państwa członkowskiego, które stosuje obniżone stawki podatku, do stosowania również wspólnego opodatkowania małych browarów, przepis zostałby sformułowany w sposób, który bardziej jednoznacznie wyrażałby jego wiążący charakter dla państw członkowskich stosujących obniżone stawki podatku.

37. Z drugiej strony można jednak również uważać, że gdyby celem prawodawcy Unii było uzależnienie stosowania wspólnego opodatkowania od uznania państwa członkowskiego stosującego obniżone stawki podatku, użyłby on prawdopodobnie w art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy na przykład sformułowania „państwo członkowskie ma prawo”. Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) stanowi to zwykle (zastosowane na przykład w art. 4 ust. 1) sformułowanie przepisu, którego stosowanie ma być uzależnione od uznania państwa członkowskiego.
38. Można by zatem również założyć, że użyte w art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy sformułowanie „mogą [...] być traktowane” nie wskazuje na uznanie przysługujące państwu członkowskiemu w zakresie stosowania tego przepisu, lecz na okoliczność, że browary, które nie spełniają wymogów przewidzianych w art. 4 ust. 2 zdanie pierwsze w odniesieniu do niezależności, ale spełniają za to wymogi przewidziane w zdaniu drugim omawianego przepisu, mogą być traktowane przy opodatkowaniu jako jeden niezależny, mały browar *bez uszczerbku dla zdania pierwszego* tego przepisu.
39. W świetle tej wykładni można by zająć stanowisko, zgodnie z którym użyte w art. 4 ust. 2 zdanie drugie słowo „jednakże” łączy odnośne zdanie z definicją „niezależnego, małego browaru” zawartą w art. 4 ust. 2 zdanie pierwsze.
40. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) wskazuje, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału przy wykładni przepisu prawa Unii, który nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, a jego treść nie pozwala określić z pewnością jego znaczenia i zakresu, **[Or. 10]** należy uwzględnić kontekst i cele tego przepisu (na przykład wyrok z dnia 6 marca 2008 r., C-98/07, Nordania Finans A/S, ECLI:EU:C:2008:144, pkt 18).
41. W niniejszym kontekście Trybunał potwierdził w wyroku w ww. sprawie C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, pkt 20, 21, że wykładnia zawartego w art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej pojęcia „niezależnego, małego browaru” powinna mieć charakter autonomiczny, oparty na brzmieniu odpowiednich przepisów, jak również na celach, którym służy ta dyrektywa. W tym samym kontekście Trybunał wskazał, że dyrektywa „[...] w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego wprowadza [...] wspólne definicje dla wszystkich produktów objętych jej zakresem oraz wpisuje się w ramy polityki harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych”. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) dochodzi do wniosku, że w świetle wskazanego wyżej celu dyrektywy pojęcie „niezależnego, małego browaru” należy interpretować jednolicie we wszystkich państwach członkowskich, które stosują obniżone stawki podatku na podstawie art. 4 dyrektywy, zarówno w odniesieniu do jego treści, jak i jego znaczenia.
42. Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) przy wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy strukturalnej w związku z niniejszym pytaniem

prejudycjalnym oprócz wspomnianego powyżej ogólnego celu dyrektywy należy uwzględnić również konkretne cele, które przyświecały prawodawcy Unii, kiedy pozwolił państwom członkowskim stosować do piwa produkowanego przez małe browary obniżone stawki podatku akcyzowego na podstawie art. 4 dyrektywy.

43. W tym względzie Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) wskazuje w szczególności na pkt 25 wyroku w ww. sprawie C-83/03, Glückauf Brauerei GmbH, w którym to punkcie Trybunał stwierdził, że celem dyrektywy jest „[...] przyjęcie, w odniesieniu do piwa produkowanego przez niezależne, małe browary, wspólnych rozwiązań pozwalających państwom członkowskim na stosowanie obniżonych stawek podatku akcyzowego od tych produktów, przy jednoczesnym zapewnieniu, by stawki te nie prowadziły do zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym”.
44. W pkt 26 wyroku C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH, Trybunał wskazał ponadto, że dyrektywa strukturalna „[...] ma na celu zapobieganie temu, by korzyść w postaci obniżonej stawki podatku akcyzowego [opartej na art. 4 dyrektywy] była przyznawana browarom, których wielkość i zdolność produkcji może wywoływać zakłócenia na rynku wewnętrznym”. W pkt 29 wyroku Trybunał stwierdził ponadto, **[Or. 11]** że przewidziane w art. 4 ust. 2 dyrektywy kryterium niezależności ma na celu „[...] zapewnienie, by obniżona stawka podatku akcyzowego służyła rzeczywiście browarom, dla których ich nieznaczną wielkość stanowi utrudnienie, a nie browarom należącym do grupy kapitałowej”.
45. W świetle przedstawionych powyżej rozważań Trybunału Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) dochodzi do wniosku, że przy wykładni art. 4 ust. 2 dyrektywy należy uwzględnić, z jednej strony, dążenie do zharmonizowania struktur podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, a z drugiej strony cel polegający na wspieraniu pozycji rynkowej małych browarów, dla których ich nieznaczną wielkość stanowi utrudnienie, ale bez zakłócania konkurencji na rynku wewnętrznym.
46. W ocenie Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) decyzja państwa członkowskiego stosującego obniżone stawki podatku akcyzowego o tym, że nie będzie traktowało jako jednego niezależnego, małego browaru dwóch lub więcej małych browarów, które ze sobą współpracują, a ich łączna wielkość rocznej produkcji nie przekracza 200 000 hl, prawdopodobnie nie jest zgodna ze wskazanym powyżej ogólnym celem dyrektywy i opisanymi powyżej konkretnymi celami jej art. 4. Prawdopodobnie prowadzi ona raczej do nierównego traktowania najmniejszych browarów w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie drugie w porównaniu z tymi browarami, które w myśl zdania pierwszego wskazanego przepisu można uznać za „niezależne, małe browary”.
47. Biorąc pod uwagę, że brzmienie art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej wymaga dokonania wykładni, a brak jest w tej kwestii orzecznictwa Trybunału, sąd odsyłający zadaje jednak pierwsze pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie skutku bezpośredniego art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej

48. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) stwierdza, że art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej, który dotyczy wspólnego opodatkowania małych browarów, nie został przetransponowany do fińskiego krajowego porządku prawnego.
49. Oparte na art. 4 dyrektywy przepisy dotyczące obniżenia podatku od napojów alkoholowych nakładanego na piwo produkowane przez małe browary znajdują się w § 9 (w brzmieniu zmienionym ostatnio ustawą 383/2015) ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych 1471/1994. Przepis ten nie zawiera jednak żadnych uregulowań dotyczących wspólnego opodatkowania małych browarów, które odpowiadałyby art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy. **[Or. 12]**
50. Dla jasności Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) wskazuje, że § 9 ust. 3 ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych nie odpowiada art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy. We wskazanym przepisie ustawy o podatku od alkoholu i napojów alkoholowych uregulowano bowiem wyłącznie przesłanki, których spełnienie powoduje, że dwa lub więcej małych browarów, które współpracują ze sobą w zakresie produkcji lub działalności operacyjnej, pomimo tej współpracy należy uznać za prawnie i ekonomicznie niezależne, małe browary. Przepis ten nie reguluje jednak możliwości traktowania dwóch lub więcej małych browarów jako jednego niezależnego, małego browaru.
51. W związku z powyższym, jeżeli Trybunał odpowie na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, że państwo członkowskie, które zgodnie z art. 4 dyrektywy strukturalnej stosuje do piwa warzonego przez niezależne, małe browary obniżone stawki podatku akcyzowego, musi stosować również zawarty w art. 4 ust. 2 zdanie drugie przepis dotyczący wspólnego opodatkowania małych browarów, należy rozstrzygnąć, czy jednostki mogą wywodzić z tego przepisu prawa, na które mogą się powoływać przed sądami krajowymi.
52. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazują się, ze względu na swoją treść, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, zarówno jeżeli państwo to zaniechało dokonania w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak również gdy dokonało nieprawidłowej transpozycji (na przykład wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., C-592/15, Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECLI:EU:C:2017:117, pkt 13).
53. Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej można by ewentualnie rozumieć w ten sposób, że pozostawia państwu członkowskiemu zakres uznania, jako że w przepisie ustalono maksymalną łączną wielkość rocznej produkcji browarów na poziomie 200 000 hl. Ta wartość maksymalna odpowiada maksymalnej wielkości

rocznej produkcji ustalonej w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy dla niezależnego, małego browaru. Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy państwa członkowskie mogą jednak zróżnicować obniżone stawki podatku akcyzowego w zależności od wielkości rocznej produkcji danych browarów w ramach tej maksymalnej wielkości produkcji. Można by założyć, że ta możliwość zróżnicowania dotyczy również wspólnego opodatkowania browarów w myśl art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy, co mogłoby pozostawiać państwu członkowskiemu pewien zakres uznania. **[Or. 13]**

54. Z drugiej strony można by uznać, że państwo członkowskie, jeżeli postanawia zróżnicować stawki podatku na podstawie art. 4 ust. 1 dyrektywy, jest też bezwzględnie zobowiązane stosować odpowiednie kryterium zróżnicowania w ramach wspólnego opodatkowania w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy. Zdaniem Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) byłoby to uzasadnione z punktu widzenia równego traktowania małych browarów. W tym przypadku uznanie przyznane w art. 4 dyrektywy odnosiłoby się wyłącznie do art. 4 ust. 1, nie zaś do art. 4 ust. 2 zdanie drugie. W świetle tej wykładni należałoby założyć, że w tym ostatnim przepisie wspólne opodatkowanie dwóch lub więcej małych browarów, które ze sobą współpracują, a ich łączna wielkość rocznej produkcji nie przekracza 200 000 hl, byłoby uregulowane w sposób, który nie pozostawia państwu członkowskiemu żadnego uznania w zakresie stosowania tego przepisu.
55. Ponieważ w tej kwestii nie ma orzecznictwa Trybunału, sąd odsyłający zadaje drugie pytanie prejudycjalne.
56. B Oy i służbie ochrony praw odbiorców wpływów podatkowych umożliwiono wypowiedzenie się w kwestii wystąpienia do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Postanowienie Korkein hallinto-oikeus (najwyższego sądu administracyjnego) w sprawie wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału

57. Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w kwestii stosowania art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy strukturalnej. Uzyskanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest konieczne do rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed Korkein hallinto-oikeus (najwyższym sądem administracyjnym).

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 4 dyrektywy 92/83/EWG należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zgodnie z tym przepisem stosuje obniżone stawki podatku akcyzowego do piwa warzonego przez niezależne, małe browary, musi stosować również zawarty w art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy przepis dotyczący wspólnego opodatkowania małych browarów, czy też stosowanie tego przepisu zależy od uznania danego państwa członkowskiego?
2. Czy art. 4 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 92/83/EWG wywołuje skutek bezpośredni?

[...] **[Or. 14]** [...]

DOKUMENT ROBOCZY