Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 1. února 2018 [1]

Věc C-30/17

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu
proti
Kompania Piwowarska S. A. w Poznaniu

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Spotřební daně – Směrnice 92/83/EHS – Článek 3 odst. 1 – Alkohol a alkoholické nápoje – Pivo – Ochucené pivo – Stupeň Plato – Způsob výpočtu“

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 3 odst. 1 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů [2].

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu (ředitel celní správy v Poznani, Polsko) a Kompania Piwowarska S. A. w Poznaniu (dále jen „Kompania Piwowarska“), společností vyrábějící pivo, a zejména ochucené pivo, ohledně určení způsobu výpočtu stupňů Plato pro účely stanovení základu pro výpočet spotřební daně, kterou Kompania Piwowarska dluží z prodeje ochucených piv za listopad 2004.

3. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyzývá Soudní dvůr, aby rozhodl, zda je pro určení základu daně z ochuceného piva podle stupnice Plato třeba zohlednit aromata a cukry přidané po skončení kvašení.

4. Výklad, který má Soudní dvůr podat, bude prvním výkladem čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 a pojmu „stupeň Plato“.

5. V tomto stanovisku vysvětlím důvody, proč mám za to, že pro určení základu daně z ochucených piv podle stupnice Plato není namístě zohlednit aromata a cukry přidané po skončení kvašení.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Úř. věst. 1992, L 316, s. 21; Zvl. vyd. 09/01, s. 206.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 92/12/EHS

6. Článek 6 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani [3] stanoví:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3. […]“

2. Směrnice 92/83

7. Body 3, 4 a 5 odůvodnění směrnice 92/83 znějí následovně:

„vzhledem k tomu, že pro řádné fungování vnitřního trhu je důležité formulovat společné definice všech dotyčných výrobků;

vzhledem k tomu, že je účelné založit tyto definice na definicích, které jsou obsaženy v kombinované nomenklatuře platné ke dni přijetí této směrnice;

vzhledem k tomu, že v případě piva je možné povolit alternativní metody výpočtu daně z hotových výrobků“

8. Oddíl I této směrnice je nadepsán „Pivo“. V rámci tohoto oddílu článek 2 stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚pivem‘ rozumějí všechny výrobky kódu KN (kombinované nomenklatury) 2203, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů kódu KN 2206 a obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu.“

9. Článek 3 směrnice 92/83 je následujícího znění:

„1. Spotřební daň vybíraná členskými státy z piva se vypočítává podle

– počtu hektolitrů/stupňů Plato,

nebo

– počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu

hotového výrobku.

2. Při určování výše daně z piva v souladu s požadavky směrnice 92/84/EHS[[4]] mohou členské státy pominout zlomky stupně Plato nebo stupně skutečného obsahu alkoholu.

3 – Úř. věst. 1992, L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179.

4 – Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (Úř. věst. L 1992, L 316, s. 29; Zvl. vyd. 09/01, s. 213).

Dále mohou členské státy, které vypočítávají daň podle počtu hektolitrů/stupňů Plato, dělit pivo do kategorií o šířce nejvýše čtyř stupňů Plato a uplatňovat pak stejnou daňovou sazbu za hektolitr na všechna piva, které patří do jedné kategorie. Tyto sazby však nemohou být nižší než minimální sazba stanovená v článku 6 směrnice 92/84[…] (dále jen ‚minimální sazba').“

10. Článek 5 směrnice 92/83 uvádí:

„1. Členské státy mohou uplatňovat snížené sazby, které mohou poklesnout pod minimální sazbu, na pivo, jehož skutečný obsah alkoholu nepřesáhne 2,8 % objemových.

2. Členské státy mohou omezit uplatnění tohoto článku na výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů, kódu KN 2206.“

11. Oddíl IV této směrnice je nadepsán „Meziprodukty“. V rámci tohoto oddílu čl. 17 odst. 1 stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚meziprodukty' rozumějí všechny výrobky se skutečným obsahem alkoholu přesahujícím 1,2 % objemových, ale nepřesahujícím 22 % objemových, které spadají pod kódy KN 2204, 2205 a 2206 a na něž se nevztahují články 2, 8 a 12.“

12. Článek 28 směrnice 92/83 je součástí oddílu VII, nadepsaného „Osvobození od daně“, a uvádí:

„Spojené království může nadále poskytovat osvobození od daně, která uplatňovalo k 1. lednu 1992, na následující výrobky:

– koncentrované sladové nápoje, jejichž zápara před kvašením měla specifickou hmotnost 1200 původního obsahu extraktu (47° Plato) nebo více,

– aromatická hořká piva se skutečným obsahem alkoholu od 44,2 do 49,2 % objemových, která obsahují od 1,5 do 6 % hmotnostních hořce, koření a dalších aromatických přísad a od 4 do 10 % hmotnostních cukru a která jsou dodávána v nádobách s obsahem 0,2 litru výrobku nebo menším.“

3. Směrnice 92/84

13. Body 2 a 7 odůvodnění směrnice 92/84 zní:

„vzhledem k tomu, že směrnice 92/83 […] upravuje obecný režim harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů;

[…]

vzhledem k tomu, že způsoby zdanění piva se v jednotlivých členských státech liší a je možné povolit, aby tyto rozdíly trvaly i nadále, zejména cestou zavedení minimální sazby vyjádřené jako dávka vztažená jak k původnímu obsahu extraktu, tak k obsahu alkoholu ve výrobku“.

14. Článek 6 směrnice 92/84 stanoví:

„Od 1. ledna 1993 se minimální sazba spotřební daně z piva stanoví takto:

– 0,748 [eur] na hektolitr/stupeň Plato,

nebo

– 1,87 [eur] na hektolitr/stupeň alkoholu

hotového výrobku.“

B. Polské právo

15. Článek 68 odst. 1, 3, 4 a 5 ustawy o podatku akcyzowym (zákon o spotřební dani, ve znění pozdějších předpisů) ze dne 23. ledna 2004[5], zní takto:

„1. Za ‚pivo‘ ve smyslu tohoto zákona se považují všechny výrobky vyjmenované v bodě 13 přílohy 2 k zákonu, jakož i všechny směsi piva s nealkoholickými nápoji, které spadají pod číslo PKWiU 15.94.10 a pod kód KN 2206 00 se skutečným obsahem alkoholu vyšším než 0,5 % objemových.

[…]

3. Základem daně z piva je počet hektolitrů hotového výrobku na stupeň Plato.

4. Spotřební daň z piva činí 6,86 [polských zlotých] PLN [přibližně 1,63 eura] za každý hektolitr/stupeň Plato hotového výrobku.

5. Ministr veřejných financí stanoví nařízením způsob výpočtu základu daně z piva, přičemž zohlední daňové základy uplatňované v členských státech.“

16. Článek 1 odst. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie warunków ustalania sposobu podstawy opodatkowania piwa (nařízení ministra financí o způsobu stanovení základu daně z piva) ze dne 31. března 2004[6] uvádí:

„Pro účely stanovení základu daně se u piva za 1 stupeň Plato považuje 1 hmotnostní procento suchého extraktu mladiny, vypočtené na základě obsahu alkoholu a skutečného extraktu v hotovém výrobku.“

II. Skutečnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka

17. Spor v původním řízení vedou proti sobě ředitel celní správy v Poznani a Kompania Piwowarska, společnost vyrábějící tradiční a ochucené pivo, ohledně určení způsobu výpočtu stupňů Plato pro účely stanovení základu pro výpočet spotřební daně, kterou dotyčná společnost dluží z prodeje ochucených piv za listopad 2004.

18. Po prvotním podání daňového přiznání, ve kterém byly v základu daně z ochuceného piva zohledněny přísady přidané po skončení procesu kvašení a po odvodu této daně zaslala Kompania Piwowarska daňové správě opravu tohoto přiznání, jakož i návrh na určení přeplatku spotřební daně z prodeje ochucených piv. Dotyčná společnost tvrdila, že tento přeplatek vyplývá z nesprávného stupně Plato v tom, že zohledňoval cukr přidaný po kvašení.

19. Daňový orgán prvního stupně a poté odvolací orgán návrh na potvrzení přeplatku zamítly s odůvodněním, že u ochuceného piva měly být stupně Plato, a tudíž částka spotřební daně, vypočteny s přihlédnutím k aromatům na bázi cukru v hotovém výrobku, která byla přidána po procesu kvašení.

5 – Dz. U. z roku 2004, č. 29, částka 257.

6 – Dz. U. z roku 2004., č. 70, částka 635.

20. Kompania Piwowarska podala žalobu k Wojewódzkimu Sądu Administracyjnymu w Poznaniu (správní soud vojvodství v Poznani, Polsko), který rozsudkem ze dne 5. prosince 2014 zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu, jakož i předchozí rozhodnutí vydané vedoucím celního úřadu v Poznani. Tento správní soud měl za to, že při výpočtu obsahu skutečného extraktu hotového výrobku je třeba odečíst aromata, která byla do něj přidána, zejména cukr a sirup.

21. Ředitel celní správy v Poznani podal proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek k Naczelnymu Sądu Administracyjnymu (Nejvyšší správní soud, Polsko), přičemž se dovolával zejména skutečnosti, že rozhodnutí Wojewódzkiho Sądu Administracyjnyho w Poznaniu (správní soud vojvodství v Poznani) je v rozporu s čl. 68 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních, jakož i čl. 1 odst. 1 nařízení ministra financí o způsobu stanovení základu daně z piva, neboť tato ustanovení, která jsou v souladu se směrnicí 92/83, neumožňují při výpočtu spotřebních daní odpočíst od skutečného extraktu množství přidaného extraktu získaného přidáním aromat v podobě sirupu po skončení kvašení.

22. Kompania Piwowarska zopakovala svou argumentaci, podle níž v podstatě cukr přidaný po skončení kvašení nelze považovat za složku suchého extraktu mladiny a neměl by být zahrnut do základu daně z ochuceného piva.

23. Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba ve světle čl. 3 odst. 1 a cílů směrnice 92/83 při stanovení základu daně u ochucených piv podle stupnice Plato vzít v úvahu obsah skutečného extraktu hotového výrobku včetně aromatických přísad, které jsou do něj přidány po skončení kvašení, nebo tyto aromatické přísady v úvahu nebrat?“

III. Moje analýza

A. Spotřební daně v Unii

24. V Unii je právní úprava spotřebních daní obsažena v obecné směrnici, tj. směrnici 92/12[7], a směrnicích týkajících se konkrétně některých produktů, jako např. alkoholu, tabáku a energie[8], které provádí minimální harmonizaci[9].

25. I přes tyto texty, a jak již bylo uvedeno[10], neexistuje v unijním právu žádná obecně uznávaná definice pojmu „spotřební daň“.

7 – Nahrazena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).

8 – Pro alkohol se jedná o směrnice 92/83 a 92/84; pro tabák se jedná o směrnici Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 8), směrnici Rady 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret (Úř. věst. 1992, L 316, s. 10), směrnici Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (Úř. věst. 1995, L 291, s. 40), a směrnici Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků (Úř. věst. 2011, L 176, s. 24); pro energii se jedná o směrnici Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 12), směrnici Rady 92/82/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. 1992, L 316, s. 19) a směrnici Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. 2003, L 283, s. 51).

9 – Stanovisko generálního advokáta N. Fennellyho ve věci Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, bod 17). V tomto stanovisku generální advokát N. Fennelly zdůraznil, že harmonizace plynoucí ze směrnice 92/12 byla kvalifikována jako „obecná a flexibilní harmonizace“ nebo harmonizace podle „nejmenšího společného jmenovatele“.

10 – Viz stanovisko generálního advokáta N. Fennellyho ve věci Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, bod18).

26. Stejně jako směrnice 92/12 [11] ani směrnice 2008/118 tento pojem nedefinuje a pouze ve svém čl. 1 odst. 1 a v návaznosti na bod 9 odůvodnění uvádí, že tato směrnice „stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží“, tj. energetických produktů a elektřiny, alkoholu a alkoholických nápojů, jakož i tabákových výrobků.

27. Obecný systém směrnice 92/12 a následně systém směrnice 2008/118 však potvrzují skutečnost, že spotřební daně mohou být chápány jako zvláštní nepřímé daně ze spotřeby produktů sledující několik cílů, mezi něž patří zejména cíle zajistit příjmy státnímu rozpočtu a odradit od spotřeby určitých výrobků [12].

28. Cílem obecné směrnice je přispět k dotvoření vnitřního trhu prostřednictvím volného pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním [13]. Tato směrnice ukládá sblížení právních předpisů členských států upravujících tyto druhy daní s cílem „zajistit, aby byla povinnost ke spotřební dani ve všech členských státech stejná“ [14].

29. Vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní ze spotřeby, musí se vznik daňové povinnosti k těmto daním nacházet co nejblíže konečným spotřebitelům a čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12 stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo v případech podobných tomuto [15]. Skutečností vedoucí ke vzniku daňové povinnosti je tedy výroba nebo dovoz na území Unie zboží podléhajícího spotřební dani a daňová povinnost vzniká v důsledku propuštění tohoto zboží pro domácí spotřebu.

30. Závěrem je třeba uvést, že jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, spotřební daně se vypočtou primárně z objemu výrobku, daňová povinnost k nim vzniká dnem propuštění zdaněných výrobků pro domácí spotřebu a jsou uvaleny pouze na určité výrobky [16].

31. Pokud jde konkrétně o spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, vedle obecné směrnice upravují spotřební daně z těchto výrobků směrnice 92/83 a 92/84.

32. První z těchto směrnic je věnována harmonizaci struktury daní, zatímco druhá se týká sbližování sazeb.

33. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že u alkoholu a alkoholických nápojů byla již harmonizace plynoucí z těchto směrnic kvalifikována jako částečná harmonizace [17].

34. Směrnice totiž zohledňují nejen různorodé daňové tradice členských států [18], a zejména rozdílné metody zdanění piva v členských státech, ale umožňují též zachování těchto metod.

35. Na jedné straně, čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 stanoví, že se spotřební daň vybíraná členskými státy z piva vypočítává podle počtu hektolitrů/stupňů Plato, nebo počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu, a článek 6 směrnice 92/84 stanoví, že se minimální sazba spotřební daně z piva stanoví na 0,748 [eur] na hektolitr/stupeň Plato, nebo 1,87 [eur] na hektolitr/stupeň alkoholu. Na

11 – Viz stanovisko generálního advokáta N. Fennellyho ve věci Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, bod 17).

12 – Viz stanovisko generálního advokáta D. Ruize-Jarabo Colomera ve věci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 25) a stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura ve věci Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, bod 2). Viz též rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, EU:C:2000:98, body 18 a 19).

13 – Viz stanovisko generálního advokáta D. Ruize-Jarabo Colomera ve věci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 26), jakož i bod 1 odůvodnění směrnice 92/12, podle kterého „vytvoření a fungování vnitřního trhu vyžaduje volný pohyb zboží včetně toho, jež podléhá spotřebním daním“.

14 – Rozsudek ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, EU:C:1998:152, bod 22).

15 – Viz stanovisko generálního advokáta D. Ruize-Jarabo Colomera ve věci Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, bod 30).

16 – Viz rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, bod 44).

17 – Viz rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, EU:C:2000:98, bod 17).

18 – Viz rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C-434/97, EU:C:2000:98, bod 18).

druhé straně, toto vyplývá jasně z bodu 7 odůvodnění směrnice 92/84, podle kterého se způsoby zdanění piva v jednotlivých členských státech liší a je možné povolit, aby tyto rozdíly trvaly i nadále, zejména cestou zavedení minimální sazby vyjádřené jako dávka vztažená jak k původnímu obsahu extraktu, tak k obsahu alkoholu ve výrobku.

36. Z toho vyplývá, že cílem systému je sice snižování rozdílů mezi jednotlivými státy, zejména stanovením definice výrobků podléhajících spotřební dani, tím, že jsou stanoveny sazby nebo konkrétní minimální částky spotřební daně pro každý výrobek a je zajištěno, že vnitrostátní systémy nevedou k narušení hospodářské soutěže v rámci vnitřního trhu, směrnice 92/84 však ukládá pouze minimální spotřební daně pro určité druhy alkoholických nápojů a provádí tak pouze neúplnou harmonizaci sazeb spotřebních daní.

37. Členské státy si tudíž ponechávají možnost přistoupit k celkovému zvýšení spotřebních daní, např. za účelem pokračovat v naplňování konkrétních cílů veřejného zdraví, avšak za podmínky, že takové zdanění je slučitelné s článkem 110 SFEU [19].

38. Konečně, výrobky podléhající spotřební dani jsou definovány na základě kombinované nomenklatury. V projednávané věci je pivo definováno jako všechny výrobky kódu KN (kombinované nomenklatury) 2203, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů kódu KN 2206 a obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu [20].

B. Definice

39. Ke snadnějšímu porozumění tomuto stanovisku je na úvod třeba definovat několik výrazů a pojmů, jejichž pochopení je pro projednávanou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a pro navrhovanou odpověď na otázku předkládajícího soudu zásadní.

40. Tato potřeba je o to naléhavější, že z vyjádření zúčastněných vyplývá, že pro označení různých věcí používají stejné výrazy. Například navrhovatel v původním řízení označuje jako „skutečný extrakt“ pojem, který nevyžaduje upřesnění, že hotový výrobek obsahuje přísady přidané po kvašení. Podle polské vlády je skutečným extraktem hotového výrobku takový extrakt, ve kterém jsou nutně zohledněny přísady přidané po kvašení. Odpůrkyně v původním řízení je názoru, že skutečným extraktem je ta část extraktu, která nebyla přeměněna na alkohol nebo oxid uhličitý, a pojmem „obecný extrakt“ označuje extrakt složený ze skutečného extraktu a cukrů nebo extraktů přidaných po skončení procesu kvašení.

41. Zaprvé, jak zúčastnění zdůraznili ve svých písemných vyjádřeních, ačkoli pojem „stupeň Plato“ není v unijním právu definován, může být tento pojem, v souladu s poznatky plynoucími z pivovarnictví a jak se shodují zúčastnění, chápán jako míra hmotnostní koncentrace roztoku. Jedná se tedy o míru vyjádřenou poměrem hmotnosti extraktu a celkové hmotnosti roztoku uplatněnou na koncentraci extraktu mladiny. Stupeň Plato označuje procentní hmotnostní podíl suchého extraktu mladiny.

42. Dvacet tři stupně Plato tak charakterizují mladinu, v níž je 23 g extraktu použito na 100 g mladiny, tj. roztok s hmotnostní koncentrací 23 %.

43. Pokud jde o otázku, zda pojem „stupeň Plato“ vyžaduje změření původní hustoty, která odpovídá hustotě původní mladiny, tj. mladiny před kvašením, které je přírodní chemickou reakcí, jež přeměňuje cukr na alkohol, jedná se o ústřední otázku položenou v předběžné otázce Naczelnyho Sądu Administracyjnyho (Nejvyšší správní soud), která bude zodpovězena níže.

19 – Viz mé stanovisko ve věci Scotch Whisky Association a další (C-333/14, EU:C:2015:527, bod 143).

20 – Článek 2 směrnice 92/83.

44. O původní mladině lze hovořit do okamžiku, kdy začne proces kvašení. Původní mladina je meziproduktem, který se skládá z vody a přísad piva připravených ke kvašení, jako je např. chmel a slad z ječmene určené pro vaření piva, rovněž známé jako extrakt, které tvoří základ procesu kvašení.

45. Skutečný extrakt označuje tu část extraktu, která nebyla po skončení kvašení přeměněna na alkohol nebo oxid uhličitý.

46. Přidaný extrakt je extrakt vzniklý přidáním aromat v podobě sirupu po skončení kvašení.

47. K pochopení, jak tyto pojmy spolupůsobí při výrobě piva, je třeba připomenout, že původní mladina, složená z vody a extraktu, se po skončení kvašení přemění na pivo a vedlejší produkty, jako např. oxid uhličitý nebo kvasnice. Takto získané pivo se skládá z alkoholu, extraktu nepřeměněného na alkohol, tj. skutečného extraktu, a z vody.

48. Konečně, ochucené pivo se vyrábí z tradičního piva, ke kterému se v zásadě po kvašení přidávají cukrový sirup a aromata.

49. Zadruhé, pokud jde o výpočet stupně Plato, míra hmotnostní koncentrace ve stupnici Plato je získána výpočtem hustoty roztoku za pomoci vypracovaných tabulek. Například roztok o hustotě 1,1 odpovídá 23,7 stupňům Plato.

50. Původně bylo za účelem stanovení koncentrace extraktu původní mladiny ve stupních Plato prováděno měření přímo z této tekutiny před alkoholovým kvašením. Díky technologickému pokroku se následně objevil jiný postup měření. Stupeň Plato tedy může být vypočten na základě hodnot měřených ve výrobku, který je výsledkem procesu kvašení, a sice pivu, především díky objevu existence konstantní fyzikální závislosti mezi hmotností extraktu původní mladiny, hmotností alkoholu, který vzniká při procesu kvašení, a hmotností extraktu po kvašení v hotovém výrobku. Tato fyzikální závislost, matematicky vyjádřená Ballingovým vzorcem, umožňuje vypočítat obsah alkoholu hotového výrobku, pokud je známá koncentrace extraktu původní mladiny a koncentrace skutečného extraktu v hotovém výrobku. Tento zákon fyzikální závislosti především umožňuje provést opačný výpočet a stanovit koncentraci extraktu původní mladiny, pokud jsou známy množství alkoholu a koncentrace skutečného extraktu v hotovém výrobku.

51. Zatřetí z písemných vyjádření zúčastněných patrně vyplývá určitý zmatek v pojmech „ochucená piva“ a „slazená piva“. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že před vnitrostátními soudy jsou pojmy „ochucené pivo“ a „slazené pivo“ rovnocenné, neboť aromata jsou sladidly, zatímco předběžná otázka zmiňuje pouze ochucená piva. Polská vláda zřejmě oba uvedené pojmy rozlišuje, přičemž má však za to, že sladidla patří k přísadám přidaným do tradičního piva po kvašení při výrobním procesu ochuceného piva. Španělská vláda, stejně jako Evropská komise, patrně staví ochucené pivo na roveň slazenému pivu, neboť výrazy „slazená piva“ a „ochucená piva“ jsou v jejich písemnostech používány zaměnitelně, zatímco řecká vláda zmiňuje pouze ochucené pivo, přičemž uvádí sladidla mezi přísadami, které mohou být přidávány.

52. Aroma může být definováno jako potravinářská přísada, která má poskytnout zvláštní vůni potravině, sladidlo označuje buď látku poskytující sladkou chuť, nebo pokud jde o umělé sladidlo, jako sladící produkt bez cukru a s nízkým obsahem kalorií. Vzhledem k tomu, že všechny látky přidané po kvašení mohou, byť v různé míře, mít dopad na výpočet stupňů Plato, pojmy „ochucená piva“ a „slazená piva“ musí být považovány za podobné, třebaže předběžná otázka zmiňuje pouze první z nich.

53. Kromě toho je třeba zdůraznit, jak uvedli i zúčastnění a předkládající soud, že problematické ve sporu v původním řízení jsou jak aromata přidaná po kvašení, tak cukrový sirup, neboť zohlednění přísad přidaných po kvašení může změnit počet stupňů Plato.

54. Přidání přísad, zejména cukru, po kvašení má totiž za účinek zvýšení hmotnosti suchého extraktu v hotovém výrobku. Za těchto podmínek musí být pojem „aromata“ uvedený v předběžné otázce chápán tak, že se vztahuje jak na aromata *stricto sensu*, tak na cukrový sirup.

C. Analýza předběžné otázky

55. Na úvod je třeba zdůraznit, že otázka, zda je v praxi možné identifikovat v hotovém výrobku podíl suchého extraktu, který nebyl obsažen v původní mladině, stojí sice za zamyšlení, ale musí být nutně posouzena až po definici pojmu „stupeň Plato“ ve smyslu směrnice 92/83. Praktická proveditelnost totiž nesmí mít vliv na právní výklad této směrnice a tohoto pojmu.

56. Konkrétně se po provedení analýzy předběžné otázky a výkladu požadovaného předkládajícím soudem budu zabývat skutečností, že jednak při určování stupně Plato je případně analyzována mladina po kvašení a jednak že prostřednictvím Ballingova vzorce je možné určit původní hustotu mladiny.

57. Předkládající soud v podstatě žádá Soudní dvůr, aby určil, zda pro účely výpočtu obsahu ve stupních Plato u ochuceného piva, a tudíž stanovení spotřební daň z tohoto výrobku, je třeba zohlednit suchý extrakt původní mladiny nebo suchý extrakt hotového výrobku, který zahrnuje přísady přidané po kvašení, a sice aromata a cukrový sirup.

58. Tato otázka, jakkoli technická, je novou otázkou, neboť Soudní dvůr nikdy neměl příležitost podat výklad článku 3 směrnice 92/83, a navíc vykazuje dvojí aspekt.

59. Na jedné straně je takový výklad nezbytný, jelikož stupeň Plato ani metoda výpočtu tohoto stupně nejsou vymezeny v unijních právních předpisech [21], což nutně vede k rozdílům mezi členskými státy [22].

60. Vzhledem k tomu, že pojem „stupeň Plato“ není definován v rámci členských států, které si zvolily tuto metodu výpočtu za účelem vytvoření struktury spotřebních daní z tradičního a ochuceného piva, některé členské státy při výpočtu obsahu ve stupních Plato zohledňují přísady přidané po kvašení, zatímco jiné zohledňují při tomto výpočtu původní mladinu.

61. Použití těchto metod výpočtu přitom vede k rozdílným úrovním zdanění pro spotřební daně a může mít rušivý účinek mezi členskými státy, nebo dokonce zakládat ochranné či diskriminační vnitrostátní zdanění.

62. Na druhé straně, vzhledem k rozdílům zmíněným v bodě 60 tohoto stanoviska a sazbám uvedeným v článku 6 směrnice 92/84, výklad článku 3 směrnice 92/83 má značný hospodářský význam jak pro hospodářské subjekty, tak současně pro finance členských států.

63. Problematika projednávané věci byla tímto vymezena, a je proto nyní třeba podat výklad článku 3 směrnice 92/83.

21 – V tomto ohledu je příznačné, že ve stanovisku k „Návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/84 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů“, Evropský hospodářský a sociální výbor (Úř. věst. 2007, C 175, s. 1) odkazuje na definici stupně Plato převzatou z internetové stránky Wikipedie (bod 3.6 tohoto stanoviska).

22 – Na jedné straně tyto rozdíly byly zdůrazněny zúčastněnými v jejich písemnostech a na jednání. Na druhé straně vyplývají ze závěrečné zprávy o externím hodnocení směrnice 92/83, která navazuje na posouzení tohoto textu v rámci programu pro účelnost a účinnost právních předpisů (REFIT). Viz Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the Harmonisation of the Structures of Excise Duties on Alcohol and Alcoholic Beverages – Final Report, dostupné na následující internetové adrese: https://circabc.europa.eu/sd/a/3e197d56-02d3-4efd-b056-5b7d53b8e196/Evaluation%20of%20Council%20Directive%2092-83-EEC%20on%20the%20harmonisation%20of%20the%20structures%20of%20excise%20duties%20on%20alcohol%20and%20alcoholic%20beverages.pdf, a konkrétně doporučení 15, podle kterého by měl být výklad čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 objasněn, zejména pokud jde o pivo, do něhož je po kvašení přidán cukr, neboť některé členské státy při výpočtu stupňů Plato zohledňují cukr přidaný po kvašení, zatímco jiné členské státy jej nezohledňují (s. 141 a 142).

64. V tomto ohledu proti sobě stojí dva diametrálně odlišné výklady.

65. Na jedné straně ředitel celní správy v Poznani, jakož i řecká a polská vláda mají za to, že směrnice 92/83 musí být vykládána v tom smyslu, že pro určení obsahu ve stupních Plato u ochuceného piva je třeba zohlednit hotový produkt, včetně přísad přidaných po kvašení mladiny.

66. Na druhé straně Kompania Piwowarska, španělská vláda a Komise tvrdí, že tato směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že pro určení obsahu ve stupních Plato u ochuceného piva je třeba zohlednit původní mladinu, a tudíž nebrat v úvahu přísady přidané po kvašení mladiny.

67. K podání odpovědi předkládajícímu soudu je nejprve třeba připomenout, že čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, ve spojení s článkem 6 směrnice 92/84, vymezuje dvě metody výpočtu spotřební daně z piva. První metoda vychází ze tří parametrů, a sice zaprvé počtu hektolitrů hotového výrobku, zadruhé stupně Plato tohoto výrobku a zatřetí sazby spotřební daně stanovené členským státem, která nemůže být nižší než sazba stanovená v článku 6 směrnice 92/84. Druhá metoda rovněž vychází z vynásobení tří parametrů, a sice počtu hektolitrů hotového výrobku, skutečného obsahu alkoholu ve výrobku a sazby spotřební daně.

68. Zadruhé je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury platí, že se výklad čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 musí opírat o znění tohoto ustanovení, kontext, jehož je součástí, a cíle dotčené směrnice.

69. Zaprvé, pokud jde o znění tohoto ustanovení, je nutno konstatovat, že některé parametry, které jsou v něm uvedeny, jako např. počet hektolitrů nebo sazba spotřební daně, nejsou problematické.

70. Kromě toho druhý parametr použitý v druhé metodě výpočtu, a sice skutečný obsah alkoholu výrobku, uvedený v čl. 3 odst. 2 směrnice 92/83, odpovídá podle tvrzení Komise pojmu „stupeň alkoholu“, jakož i pojmu „skutečný objemový obsah výrobku, jenž je v unijním právu definován v kapitole 22 přílohy I prováděcího nařízení (EU) 2016/1821 [23] jako „počet objemových jednotek čistého alkoholu ve 100 objemových jednotkách daného výrobku při teplotě 20 °C“.

71. Naproti tomu, pojem „stupeň Plato“ uvedený v čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 není v unijním právu definován, a pokud jde o význam tohoto pojmu, unijní právní předpisy neobsahují žádný odkaz na vnitrostátní právo.

72. V takovém případě z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že z požadavků jak jednotného použití unijního práva, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celé Unii, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou [24].

73. Zaprvé z obvyklého významu pojmu „stupeň Plato“ v oblasti pivovarnictví vyplývá, že stupeň Plato u piva musí být vypočten na základě části extraktu piva pocházejícího z původní mladiny.

74. Zúčastnění se sice shodují na tom, že stupeň Plato označuje hmotnostní koncentraci mladiny, rozcházejí se naopak v tom, jakou mladinu je při stanovení spotřebních daní z ochuceného piva třeba zohlednit, zda původní mladinu nebo mladinu po kvašení. Nezávisle na problému zmíněném v bodě 55 tohoto stanoviska přicházejí tak v úvahu dva přístupy k pojmu „stupeň Plato“.

23 – Prováděcí nařízení Komise (EU) ze dne 6. října 2016, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 2016, L 294, s. 1).

24 – Viz rozsudky ze dne 18. ledna 1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11, bod 11), ze dne 21. října 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, bod 32), a ze dne 29. září 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 25).

75. Podle prvního přístupu se základ daně z piva určuje pomocí pojmů používaných v oblasti pivovarnictví, jako je stupeň Plato, „suchý extrakt mladiny“ nebo „skutečný extrakt“, které musí být chápány podle jejich smyslu v pivovarnictví. Přitom by stupeň Plato, který v oblasti pivovarnictví odpovídá hmotnostní koncentraci původní mladiny, měl být u ochuceného piva vypočítán na základě části extraktu piva pocházejícího z původní mladiny podrobené kvašení, to znamená na základě skutečného extraktu, a tedy bez zohlednění přísad přidaných po kvašení.

76. Podle druhého přístupu je pro účely stanovení spotřební daně z ochuceného piva z hlediska směrnice 92/83 pojem „stupeň Plato“ autonomní ve vztahu k jeho pojetí v pivovarnictví. Konkrétně obsah ve stupních Plato u ochuceného piva by měl být vypočítán na základě hotového výrobku s ohledem na obecný extrakt mladiny po kvašení, tj. skutečný extrakt a přidaný extrakt, a tudíž s přihlédnutím k přísadám přidaným do piva po skončení zmíněného kvašení.

77. Mezi zúčastněnými je nesporné, že pro totéž ochucené pivo není volba toho či onoho způsobu stanovení stupně Plato neutrální, neboť využití druhého zmíněného přístupu znamená nezanedbatelné zvýšení, řádově o 20 %, stupňů Plato, a tudíž značné zvýšení dlužné spotřební daně.

78. Kompania Piwowarska a Komise však tvrdí, že Ballingův vzorec, který umožňuje stanovit koncentraci extraktu původní mladiny, pokud je známo množství alkoholu a koncentrace skutečného extraktu v hotovém výrobku, neodráží skutečnou fyzikální závislost, pokud jsou do výpočtů zahrnuty cukrový sirup a aromata přidaná po kvašení. Tyto výpočty totiž ukazují fiktivní hodnotu koncentrace extraktu původní mladiny, která neodráží obsah suchého extraktu mladiny.

79. Navrhovatel v původním řízení toto tvrzení nezpochybnil a na jednání vyjádřil souhlas, že Ballingův vzorec vede k chybnému výsledku, pokud byly po kvašení přidány určité přísady.

80. Navíc žádný prvek směrnice 92/83 ani směrnice 92/84 nenaznačuje, že unijní normotvůrce měl pro účely stanovení spotřební daně z piva v úmyslu odchýlit se od pivovarnického pojetí pojmu „stupeň Plato“.

81. Zadruhé výklad, podle něhož je pojem „stupeň Plato“ vymezen s ohledem na původní mladinu, není zpochybněn použitím výrazu „hotový výrobek“ v čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83.

82. Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatel v původním řízení a polská vláda, jsem názoru, že tento výraz obsažený v článku 3 směrnice 92/83 a v článku 6 směrnice 92/84 nutně neznamená, že stupně Plato musí být vypočítány s ohledem na aromata a cukrový sirup přidané po kvašení.

83. Je sice zjevné, že se pojem „hotový výrobek“ uvedený v článku 3 směrnice 92/83 vztahuje na obě metody stanovení spotřební daně z piva, mám však za to, stejně jako španělská vláda a Komise, že se týká spíše počtu hektolitrů než způsobu výpočtu obsahu ve stupních Plato v tom smyslu, že základ spotřební daně z piva tvoří objem výrobků spadajících do oblasti působnosti právních předpisů o spotřebních daních, vyjádřený v hektolitrech hotového výrobku.

84. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že i přes zvláštní prezentaci článku 3 směrnice 92/83 se pojem „hotový výrobek“ vztahuje na obě metody stanovení spotřební daně z piva, o čemž nepochybně svědčí čl. 3 odst. 1 návrhu směrnice Rady o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholických nápojů a z alkoholu obsaženého v jiných produktech [25], jakož i článek 6 návrhu na změnu směrnice 92/84 [26].

25 – Úř. věst. 1990, C 322, s. 11. Podle tohoto článku se„[s]potřební daň vybíraná členskými státy z piva vypočítává podle počtu hektolitrů/stupňů Plato hotového výrobku propuštěného pro domácí spotřebu nebo prohlášeného za chybějící a překračující případně stanovené paušální množství […]“.

26 – Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/84 o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů, [COM(2006) 486 final]. Podle čl. 1 odst. 4 tohoto návrhu se článek 6 směrnice 92/84 nahrazuje tímto zněním: „Ode dne 1. ledna 2008 se minimální sazba spotřební daně z piva stanoví jako jedna z těchto sazeb hotového výrobku: a) 0,98 [eur] na hektolitr/stupeň Plato, nebo b) 2,45 [eur] na hektolitr/stupeň alkoholu.“

85. Nicméně bez ohledu na metodu výpočtu spotřební daně z piva nejsem přesvědčen, že se pojem „hotový výrobek“ vztahuje na výrobek, z něhož je třeba vypočítat spotřební daň. Takovýto výklad totiž nenachází podle mého názoru žádnou pevnou oporu ve znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83. Navíc, jak jsem již nastínil v bodě 67 tohoto stanoviska, účelem pojmu „hotový výrobek“ obsaženého v čl. 3 odst. 1 této směrnice je pouze upřesnit pro každou z metod stanovení spotřební daně z piva, že tato daň musí být vypočítána podle počtu hektolitrů hotového výrobku.

86. S ohledem na tyto poznatky je třeba uvést, že definice pojmu „stupeň Plato“ je nezávislá na použití pojmu „hotový výrobek“ ve směrnici 92/83, a nelze tedy platně tvrdit, že tato směrnice a směrnice 92/84, konkrétně čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, vyžadují, aby při vymezení stupně Plato byly zohledněny přísady přidané po kvašení.

87. Avšak za předpokladu, že by se výraz „hotový výrobek“ použil na způsob výpočtu stupňů Plato a že by tento výpočet vycházel z extraktu mladiny na základě hotového piva, tedy v „hotovém výrobku“, neznamená to, že musí být zohledněny přísady přidané po kvašení.

88. U ochuceného piva totiž Ballingův vzorec neumožňuje správně a bezchybně určit obsah suchého extraktu původní mladiny na základě parametrů hotového piva.

89. Tedy za předpokladu, že by směrnice 92/83 odkazovala na pojem „stupeň Plato“ hotového výrobku, tato okolnost neznamená, že stupně Plato u ochuceného piva jsou v tomto pivu měřeny po dokončení jeho výroby.

90. Z těchto poznatků vyplývá, že znění čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 neukládá povinnost, aby při výpočtu stupňů Plato u ochuceného piva byly zohledněny aromata a cukrový sirup přidané po kvašení.

91. Zadruhé, pokud jde o kontextuální výklad, domnívám se, že tento výklad jasně ukazuje, že výpočet stupňů Plato u ochuceného piva nepředpokládá, aby byly zohledněny aromata a cukrový sirup přidané po kvašení.

92. Na jedné straně je třeba uvést, že článek 28 směrnice 92/83 zcela jednoznačně stanoví, že Spojené království může nadále poskytovat osvobození od daně, která uplatňovalo k 1. lednu 1992, na „koncentrované sladové nápoje, jejichž zápara před kvašením měla specifickou hmotnost 1200 původního obsahu extraktu (47° Plato) nebo více“.

93. V rámci tohoto ustanovení je stupeň Plato stanoven na základě hustoty před kvašením, a stupeň Plato tedy musí být vypočten na základě původní mladiny, a nikoli mladiny, která je výsledkem kvašení.

94. Je sice pravda – jak tvrdilo několik zúčastněných na jednání – že pokud jde o osvobození od daně, unijní normotvůrce poskytl podrobnější vysvětlení za účelem vymezení oblasti působnosti a dosahu tohoto osvobození od daně.

95. Nicméně skutečnost, že unijní normotvůrce poskytl upřesnění ohledně výpočtu stupňů Plato pro účely uplatnění osvobození od daně, neznamená, že se *a contrario* tato upřesnění netýkají výpočtu spotřební daně.

96. Navíc není podle mého názoru myslitelné, že by měl unijní normotvůrce při neexistenci jakékoli definice pojmu „stupeň Plato“ v úmyslu stanovit dvě metody výpočtu této míry podle toho, zda se týká uložení spotřební daně nebo osvobození od této daně.

97. Na druhé straně je třeba uvést, že normotvůrce odkázal na původní hustotu výrobku podléhajícího spotřební dani v širokém kontextu, a sice směrnici 92/84.

98. Pokud tedy bod 7 odůvodnění této směrnice zdůrazňuje existenci dvou metod zdanění piva a tyto metody popisuje, odkazuje bezpochyby na metody uvedené v čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83.

99. Tím, že unijní normotvůrce uvedl, že je možné zachovat různé metody zdanění piva, zejména stanovením minimální sazby vyjádřené ve vztahu k původní hustotě a obsahu alkoholu ve výrobku, je zjevné, že předpokládá, že výpočet stupňů Plato musí být založen na původní mladině.

100. Zatřetí teleologický výklad podle mého názoru potvrzuje, že při výpočtu stupňů Plato není namístě zohlednit extrakt vzniklý přidáním aromat a cukrového sirupu po skončení kvašení.

101. Prostřednictvím harmonizace struktur a sazeb spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů normotvůrce usiluje o zdanění spotřebovaného alkoholu.

102. V tomto ohledu je příznačné, že článek 2 směrnice 92/83 v souvislosti s pivem uvádí, že se tato směrnice vztahuje na tradiční pivo a na výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů kódu KN 2206, s výslovnou podmínkou, že tyto výrobky obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. Kromě toho z čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice vyplývá, že objem alkoholu je nezbytný pro uplatnění sazby spotřební daně, neboť pokud není dosaženo určitého objemu alkoholu, může být uplatněna snížená sazba.

103. Kromě toho z článku 27 směrnice 92/83 a z judikatury Soudního dvora vyplývá, že alkohol určený pro jiné účely může být osvobozen od daně [27].

104. Je-li přitom cílem harmonizovat, byť jen částečně, zdanění takto spotřebovaného alkoholu, je nutné zachovat soulad, vpravdě relativní, mezi poměrem daňových sazeb na straně jedné a poměrem mezi stupněm Plato a stupněm alkoholu, na straně druhé.

105. Jak jsem již zdůraznil v bodech 34 a 35 tohoto stanoviska, pokud normotvůrce povolil zachování různých metod zdanění piva, skutečnost, že stanovil daňové sazby pro každou z těchto metod, podle mého názoru dokládá existenci souladu mezi těmito poměry.

106. Daňové sazby jsou tak provázány v tom smyslu, že minimální sazba daně, kterou musí členské státy uplatňovat na hektolitr/Plato stupeň hotového výrobku, odpovídá minimální sazbě daně, kterou by musely uplatnit na hektolitr/stupeň alkoholu v případě, že by se rozhodly uplatnit druhou zmíněnou metodu zdanění. Avšak vzhledem k tomu, že empiricky zjištěný poměr mezi stupněm Plato u piva a jeho stupněm alkoholu je závislý na řadě faktorů, není tento poměr absolutní, ale může se pohybovat v určitém rozmezí hodnot.

107. V tomto ohledu je však třeba připomenout, že u ochuceného piva zohlednění cukrů a aromat přidaných po kvašení výrazně zvyšuje stupeň Plato tohoto výrobku, zatímco tyto přísady, jelikož byly přidány po kvašení, nemají žádný vliv na obsah alkoholu daného výrobku.

108. Z toho vyplývá, že výklad čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 navrhovaný navrhovatelem v původním řízení, jakož i řeckou a polskou vládou, vede tudíž k oddělení metod a sazeb spotřebních daní, a především k vyššímu zdanění ochuceného piva.

109. Takový názor je přitom v rozporu s účelem spotřební daně z piva.

110. Je sice pravda, že přidání přísad po kvašení vede k rozdílnému objemu, avšak základ spotřební daně nemůže být změněn, jelikož celkový objemový obsah alkoholu je stejný před i po přidání uvedených přísad, neboť přísady přidané po kvašení nemohou zvýšit obsah alkoholu.

27 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, bod 17).

111. Nicméně, jak jsem již zdůraznil, zohlednění přísad přidaných po kvašení zkresluje výsledky získané použitím Ballingova vzorce tím, že je počet stupňů Plato uměle zvýšen a již vůbec neodpovídá obsahu alkoholu v pivu.

112. Zohlednění aromat a cukrů přidaných po kvašení v rámci výpočtu stupňů Plato u ochuceného piva má tedy za následek, že jsou výrobky se stejným obsahem alkoholu zdaněny odlišně a že zdanění je odděleno od obsahu alkoholu v pivu.

113. S ohledem na sice relativní shodu mezi poměrem daňových sazeb na straně jedné a poměrem mezi stupněm Plato a obsahem alkoholu na straně druhé, skutečnost, že normotvůrce dovolil zachování různých metod zdanění piva a spotřební daně z piva harmonizoval pouze částečně, nedovoluje členským státům takto postupovat a v konečném důsledku zdanit nejen alkohol spotřebovaný v podobě piva, ale i aromata a cukr.

114. Vzhledem k těmto poznatkům není argument, že nezohlednění přísad přidaných po kvašení vede u ochuceného piva ke zdanění nikoli konečného výrobku propuštěného pro spotřebu, nýbrž meziproduktu, a tudíž ke stejnému zdanění dvou různých výrobků, přesvědčivý.

115. Vedle okolnosti, že pojem „meziprodukt“ je definován ve směrnici 92/83 a nevztahuje se na ochucené pivo spadající pod článek 2 této směrnice, je nutno konstatovat, že přísady přidané po kvašení zvyšují objem ochuceného piva, a tudíž i jeho zdanění.

116. Navíc, jak vyplývá z definice pojmu „stupeň Plato“, tato metoda zdanění vychází z původní mladiny a obsah ve stupních Plato je tudíž charakteristický pro všechny hotové výrobky, tradiční nebo ochucené pivo, pocházející z mladiny.

117. Za těchto podmínek nelze tvrdit, že nezohlednění přísad přidaných po kvašení vede k tomu, že dva odlišné výrobky jsou zdaněny stejně.

118. Kromě toho výklad čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83, podle kterého toto ustanovení neukládá povinnost, aby při výpočtu stupňů Plato u ochuceného piva byly zohledněny aromata a cukrový sirup přidané po kvašení, rovněž umožňuje jednotný přístup k různým druhům piva a vyhnout se jakémukoli rozlišování mezi ochucenými pivy a pivy, do nichž byla přidána umělá sladidla, pro která se obsah skutečného extraktu nezvyšuje, nebo se zvyšuje pouze nepatrně, navzdory přidání uvedených sladidel.

119. S ohledem na předcházející úvahy je nyní třeba se zabývat otázkou možnosti či naopak nemožnosti identifikovat v hotovém výrobku podíl suchého extraktu, který nebyl součástí původní mladiny.

120. Z vyjádření několika zúčastněných vyplývá, že přesné informace o konečném složení piva, o přísadách přidaných po kvašení a analýzy ochuceného piva umožňují určit podíl aromat a cukrů přidaných po kvašení za účelem použití Ballingova vzorce.

121. V každém případě se mi zdá, že koncentraci extraktu původní mladiny ve stupních Plato je možné určit přímým měřením této tekutiny před alkoholovým kvašením. Tato metoda umožňuje, na rozdíl od metody založené na extraktu obsaženém v hotovém výrobku, který obsahuje cukr a jiné přísady přidané po kvašení, určit skutečnou hodnotu koncentrace extraktu původní mladiny ve stupních Plato.

122. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy jsem názoru, že čl. 3 odst. 1 směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že pro určení základu daně z ochucených piv podle stupnice Plato není namístě zohlednit extrakt pocházející z aromat a cukrového sirupu přidaných po skončení kvašení.

IV. Závěry

123. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) takto:

„Článek 3 odst. 1 směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů musí být vykládán v tom smyslu, že při určení základu daně z ochucených piv podle stupnice Plato není namístě zohlednit extrakt pocházející z aromat a cukrového sirupu přidaných po skončení kvašení.“