Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 1 lutego 2018 r.[1]

Sprawa C-30/17

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu
przeciwko
Kompanii Piwowarskiej S.A. w Poznaniu

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Przepisy podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatek akcyzowy – Dyrektywa 92/83/EWG – Artykuł 3 ust. 1 – Alkohol i napoje alkoholowe – Piwo – Piwo smakowe – Stopień Plato – Sposób obliczania

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 3 ust. 1 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych[2].

2. Wspomniany wniosek został złożony w ramach sporu pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu (Polska) a Kompanią Piwowarską S.A. w Poznaniu (zwaną dalej „Kompanią Piwowarską"), spółką produkującą piwo, a w szczególności piwo smakowe, dotyczącego ustalenia sposobu obliczania stopni Plato, w celu określenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym należnym od Kompanii Piwowarskiej z tytułu sprzedaży piw smakowych w listopadzie 2004 r.

3. Pytanie prejudycjalne zmierza do ustalenia przez Trybunał, czy w celu określenia podstawy opodatkowania piwa smakowego według skali Plato należy uwzględnić substancje aromatyczne i cukry dodane po zakończeniu fermentacji.

4. Wykładnia, o której dokonanie poproszono Trybunał, będzie pierwszą próbą interpretacji art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 oraz pojęcia „stopnia Plato".

5. W niniejszej opinii przedstawię względy, dla których uważam, że w celu ustalenia podstawy opodatkowania piw smakowych w oparciu o skalę Plato nie należy uwzględniać substancji aromatycznych i cukrów dodanych po zakończeniu fermentacji.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dz.U. 1992, L 316, s. 21 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 206; sprostowanie – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 1, t. 21, s. 67.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 92/12

6. Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [3] stanowi:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3. […]”.

2. Dyrektywa 92/83

7. Motywy trzeci, czwarty i piąty dyrektywy 92/83 brzmią następująco:

„dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego ważne jest ustalenie wspólnych definicji dla wszystkich produktów zaliczanych do tej grupy;

praktyczne jest oparcie takich określeń na definicjach przyjętych w Nomenklaturze scalonej, obowiązującej w chwili przyjęcia niniejszej dyrektywy;

w przypadku piwa możliwe jest dopuszczenie alternatywnych metod obliczania podatku od gotowego produktu”.

8. Sekcja I tej dyrektywy jest zatytułowana „Piwo”. W ramach owej sekcji art. 2 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy przez pojęcie »piw[a]« rozumie się wszelkie produkty oznaczone kodem taryfowym CN 2203 lub wszelkie produkty zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczonymi kodem taryfowym CN 2206, o ile w każdym wypadku rzeczywista zawartość alkoholu w tych produktach przekracza 0,5% obj.”.

9. Artykuł 3 dyrektywy 92/83 określa, co następuje:

„1. Podatek akcyzowy od piwa nakładany przez państwa członkowskie ustala się według:

– liczby hektolitrów/stopni Plato,

lub

– liczby hektolitrów/rzeczywistej zawartości alkoholu objętościowo

w gotowym produkcie.

2. Przy stwierdzaniu, czy piwo objęte jest podatkiem akcyzowym zgodnie z wymogami dyrektywy 92/84/EWG[4] państwa członkowskie mają prawo pomijać ułamki stopni Plato lub procentów rzeczywistej zawartości alkoholu, obliczanej objętościowo.

3 Dz.U. 1992, L 76, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 1, t. 21, s. 67; sprostowanie Dz.U. 2015, L 210, s. 39.

4 Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 1992, L 316, s. 29 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 213.

Ponadto, państwa członkowskie przy ustalaniu podatku akcyzowego od piwa według liczby hektolitrów/stopni Plato mogą dzielić piwo na kategorie, z których każda oznaczana jest przez nie więcej niż 4 stopnie Plato, oraz stosować tę samą stawkę podatku akcyzowego od hektolitra każdego piwa należącego do tej samej kategorii. Stawki takie są niezmiennie równe lub wyższe od stawki minimalnej, określonej w art. 6 dyrektywy 92/84 […], dalej zwanej »stawką minimalną«".

10. Artykuł 5 dyrektywy 92/83 stanowi:

„1. Państwa członkowskie mają prawo stosować stawki obniżone, które mogą kształtować się poniżej poziomu stawki minimalnej, do piwa o rzeczywistej zawartości alkoholu nieprzekraczającej 2,8% obj.

2. Państwa członkowskie mają prawo ograniczyć zakres stosowania niniejszego artykułu do produktów zawierających mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczonych kodem taryfowym CN 2206".

11. Sekcja IV tej dyrektywy jest zatytułowana: „Produkty pośrednie". W ramach tej sekcji art. 17 ust. 1 stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy przez pojęcie »produkt[ów] pośredni[ch]« rozumie się wszelkie produkty o rzeczywistej zawartości alkoholu przekraczającej 1,2% obj., lecz nieprzekraczającej 22% obj., oznaczone kodami CN 2204, 2205 i 2206, z wyjątkiem produktów określonych w art. 2, 8 i 12".

12. Artykuł 28 dyrektywy 92/83 jest zawarty w części VII, zatytułowanej „Zwolnienia", i stanowi:

„Zjednoczone Królestwo ma prawo dalszego stosowania zwolnień, które zastosowało od dnia 1 stycznia 1992 r. w odniesieniu do następujących produktów:

– koncentrat napoju słodowego, którego b[rz]eczka przed fermentacją posiadała ciężar właściwy wynoszący [gęstość wynoszącą] 1200 ciężaru pierwotnego [ekstraktu podstawowego] (47[°] Plato) lub większ[ą],

– aromatyzowane wódki gorzkie o zawartości alkoholu od 44,2 do 49,2% obj., zawierające 1,5–6% wagi goryczki, przypraw i innych składników aromatycznych oraz 4–10% wagi cukru, dostarczane w pojemnikach zawierających 0,2 litra lub mniej produktu".

3. Dyrektywa 92/84

13. Motywy drugi i siódmy dyrektywy 92/84 brzmią następująco:

„dyrektywa 92/83 […] ustanawia przepisy odnoszące się do harmonizacji struktur podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych;

[…]

metody opodatkowania piwa w państwach członkowskich są różne i możliwe jest zezwolenie, aby takie zróżnicowanie trwało, w szczególności poprzez określenie stawki minimalnej, wyrażonej w opłacie uzależnionej zarówno od ciężaru właściwego, jak i od zawartości alkoholu w tym wyrobie".

14. Przepis art. 6 dyrektywy 92/84 stanowi:

„Od dnia 1 stycznia 1993 r. minimalną stawkę podatku akcyzowego dla piwa ustala się na:

– 0,748 [EUR] za 1 hektolitr/stopień Plato

lub

– 1,87 [EUR] za 1 hektolitr/stopień Plato,

w wyrobie gotowym”.

B. Prawo polskie

15. Artykuł 68 ust. 1, 3, 4 i 5 ustawy o podatku akcyzowym z dnia 23 stycznia 2004 r. (ze zmianami)[5] ma następujące brzmienie:

„1. Do piwa w rozumieniu ustawy zalicza się wyroby wymienione w poz. 13 załącznika nr 2 do ustawy oraz wszelkie wyroby będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, oznaczone symbolem PKWiU 15.94.10 i kodem CN 2206 00, w których rzeczywista zawartość alkoholu przekracza 0,5% objętości.

[…]

3. Podstawą opodatkowania piwa jest liczba hektolitrów gotowego wyrobu na 1 stopień Plato.

4. Stawka akcyzy dla piwa wynosi 6,86 [PLN, złotych polskich] [ok. 1,63 EUR] od 1 hektolitra za każdy stopień Plato gotowego wyrobu.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób ustalania podstawy opodatkowania piwa, uwzględniając podstawy opodatkowania stosowane w państwach członkowskich”.

16. Paragraf 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa z dnia 31 marca 2004 r.[6] stanowi:

„Przy ustalaniu podstawy opodatkowania piwa za 1 stopień Plato uważa się 1% m/m ekstraktu brzeczki podstawowej, obliczony na podstawie zawartości alkoholu oraz ekstraktu rzeczywistego w gotowym wyrobie”.

II. Okoliczności postępowania głównego i pytanie prejudycjalne

17. Spór w postępowaniu głównym toczy się pomiędzy Dyrektorem Izby Celnej w Poznaniu a Kompanią Piwowarską, spółką produkującą piwo tradycyjne oraz piwo smakowe, w przedmiocie określenia sposobu obliczania stopni Plato w celu ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym należnym od spółki z tytułu sprzedaży piw smakowych w listopadzie 2004 r.

5 Dz.U. z 2004 r., nr 29, poz. 257.

6 Dz.U. z 2004 r., nr 70, poz. 635.

18. Po wstępnym sporządzeniu deklaracji podatkowej, w której Kompania Piwowarska uwzględniła w podstawie opodatkowania piwa smakowego składniki dodane po zakończeniu procesu fermentacji i po zapłaceniu tego podatku, spółka skierowała do organu administracji podatkowej korektę tej deklaracji, jak również wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku akcyzowym z tytułu sprzedaży piwa smakowego. Zdaniem spółki, nadpłata ta wynikała z błędnego ustalenia stopnia Plato, ponieważ uwzględniał on cukier dodany po fermentacji.

19. Organ podatkowy pierwszej instancji, a następnie organ odwoławczy oddaliły wniosek o stwierdzenie nadpłaty na tej podstawie, że w odniesieniu do piwa smakowego stopnie Plato, a w rezultacie wysokość podatku akcyzowego, powinny być obliczone z uwzględnieniem substancji aromatycznych na bazie cukru zawartych w wyrobie gotowym, które zostały dodane po zakończeniu procesu fermentacji.

20. Kompania Piwowarska wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu (Polska), który wyrokiem z dnia 5 grudnia 2014 r. uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Poznaniu. Sąd ten orzekł, że przy obliczaniu zawartości ekstraktu rzeczywistego w wyrobie gotowym należało odliczyć substancje aromatyczne, które zostały do niego dodane, a w szczególności cukier i syrop.

21. Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu złożył skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), powołując się w szczególności na okoliczność, że wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu narusza art. 68 ust. 3 i 4 ustawy o podatku akcyzowym, jak również art. 1 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa, ponieważ przepisy te, które są zgodne z dyrektywą 92/83, przy obliczaniu podatku akcyzowego nie pozwalają na odliczenie od ekstraktu rzeczywistego ilości ekstraktu dodanego wynikającego z dodania substancji aromatycznych w postaci syropu po zakończeniu fermentacji.

22. Kompania Piwowarska powtórzyła swoją argumentację, zgodnie z którą, co do zasady, cukier dodany po zakończeniu fermentacji nie może być uznany za składnik ekstraktu brzeczki podstawowej i nie powinien być uwzględniony w podstawie opodatkowania piwa smakowego.

23. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w świetle art. 3 ust. 1 oraz celów dyrektywy 92/83 przy ustalaniu podstawy opodatkowania piw smakowych według skali Plato należy wziąć pod uwagę zawartość ekstraktu rzeczywistego gotowego produktu z uwzględnieniem ekstraktu pochodzącego z dodanych, po zakończeniu fermentacji, substancji smakowych, czy też z ich pominięciem?”.

III. Analiza

A. Podatek akcyzowy w Unii

24. Podatek akcyzowy w Unii jest uregulowany w dyrektywie ogólnej, czyli dyrektywie 92/12[7] oraz w dyrektywach dotyczących w sposób szczególny niektórych produktów jak alkohol, wyroby tytoniowe oraz energia[8] ustanawiających minimalny poziom harmonizacji[9].

25. Poza wspomnianymi tekstami, jak już wcześniej zauważono[10], nie ma ogólnie przyjętej definicji pojęcia „akcyzy" w prawie Unii.

26. I tak, podobnie jak dyrektywa 92/12[11], również dyrektywa 2008/118 nie definiuje tego pojęcia i ogranicza się do stwierdzenia w art. 1 ust. 1, zgodnie z motywem dziewiątym, że ustanawia „ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów", czyli na produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.

27. Niemniej jednak system ogólny dyrektywy 92/12, a następnie system dyrektywy 2008/118, potwierdzają okoliczność, że akcyza może być uznana za szczególny podatek pośredni od konsumpcji produktów, który realizuje liczne cele, w tym przyniesienie dochodu skarbowi państwa oraz zniechęcenie do konsumpcji niektórych produktów[12].

28. Celem dyrektywy ogólnej jest przyczynienie się do realizacji rynku wewnętrznego poprzez zapewnienie swobody przepływu towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym[13]. A zatem przywołana dyrektywa zobowiązuje do zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich regulujących te rodzaje podatków, w celu „zapewnienia, aby warunki wymagalności akcyzy były takie same we wszystkich państwach członkowskich"[14].

7 Zastąpionej dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

8 W zakresie alkoholu są to: dyrektywy 92/83 i 92/84; w zakresie wyrobów tytoniowych: dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.U. 1992, L 316, s. 8 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 3, t. 13, s. 202), dyrektywa Rady 92/80/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.U. 1992, L 316, s. 10 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 3, t. 13, s. 204, dyrektywa Rady 95/59/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych (Dz.U. 1995, L 291, s. 40 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 283 oraz dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.U. 2011, L 176, s. 24); w zakresie energii: dyrektywa Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 12), dyrektywa Rady 92/82/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych dla olejów mineralnych (Dz.U. 1992, L 316, s. 19) oraz dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej. (Dz.U. 2003, L 283, s. 51 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 405.

9 Opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, pkt 17). W przywołanej opinii rzecznik generalny N. Fennelly podkreślił, że harmonizacja wynikająca z dyrektywy 92/12 została uznana za „harmonizację generalną i elastyczną", czy też harmonizację w oparciu o „najniższy wspólny mianownik".

10 Zobacz opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, pkt 18).

11 Zobacz opinię rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, pkt 17).

12 Zobacz opinie rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, pkt 25) oraz rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, pkt 2). Zobacz również wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja (C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 18, 19).

13 Zobacz opinię rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, pkt 26), jak również motyw pierwszy dyrektywy 92/12, w świetle którego „ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga swobodnego przepływu towarów, włączając te, które podlegają [w tym towarów podlegających] podatkom akcyzowym".

14 Wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in. (C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 22).

29. Ze względu na fakt, że podatek akcyzowy jest podatkiem od konsumpcji, wymagalność tego podatku powinna być jak najbliższa konsumentowi końcowemu, a art. 6 ust. 1 dyrektywy 92/12 stanowi, że podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w sytuacjach do niego podobnych [15]. Zatem obowiązek podatkowy powstaje w związku z produkcją lub przywozem na terytorium Unii towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, a wymagalność wynika z ich dopuszczenia do konsumpcji.

30. Podsumowując, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, podatek akcyzowy jest obliczany zasadniczo w oparciu o objętość wyrobu, staje się on wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji opodatkowanych produktów i wyłącznie określone produkty są nim opodatkowane [16].

31. Jeśli chodzi w szczególności o akcyzę od alkoholu i napojów alkoholowych, to poza dyrektywą ogólną, podatek akcyzowy od wspomnianych produktów jest uregulowany w drodze dyrektyw 92/83 i 92/84.

32. Pierwsza z tych dyrektyw reguluje harmonizację struktury podatku, a druga dotyczy zbliżenia stawek.

33. W tym zakresie należy podkreślić, że jeśli chodzi o alkohol i napoje alkoholowe, harmonizacja wynikająca z tych dyrektyw już została uznana za harmonizację częściową [17].

34. Dyrektywy uwzględniają bowiem nie tylko różnorodność tradycji podatkowych państw członkowskich [18], a w szczególności różnice w metodach opodatkowania piwa istniejące w państwach członkowskich, ale pozwalają również na zachowanie tych metod.

35. A zatem z jednej strony art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 stanowi, że podatek akcyzowy od piwa nakładany przez państwa członkowskie ustala się według liczby hektolitrów/stopni Plato lub liczby hektolitrów/ rzeczywistej zawartości alkoholu objętościowo w gotowym produkcie, a w świetle art. 6 dyrektywy 92/84 minimalną stawkę podatku akcyzowego dla piwa ustala się na 0,748 [EUR] za 1 hektolitr/stopień Plato lub 1,87 [EUR] za 1 hektolitr/stopień zawartości alkoholu w wyrobie gotowym. Z drugiej strony, wynika to w sposób wyraźny z siódmego motywu dyrektywy 92/84, w świetle którego metody opodatkowania piwa w państwach członkowskich są różne i możliwe jest zezwolenie, aby takie zróżnicowanie trwało, w szczególności poprzez określenie stawki minimalnej, wyrażonej w opłacie uzależnionej zarówno od ciężaru właściwego, jak i od zawartości alkoholu w tym wyrobie.

36. W związku z tym, o ile system ma na celu zmiejszenie rozbieżności na poziomie krajowym, w szczególności poprzez zdefiniowanie wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, nałożenie minimalnej stawki lub kwoty podatku akcyzowego na każdy produkt oraz nadzór nad tym, aby krajowe systemy nie powodowały naruszeń konkurencji w ramach rynku wewnętrznego, o tyle dyrektywa 92/84 ustanawia wyłącznie poziom minimalny podatku akcyzowego dla niektórych rodzajów napojów alkoholowych i w rezultacie prowadzi jedynie do niepełnej harmonizacji stawek podatku akcyzowego.

37. Państwa członkowskie zachowują zatem swobodę uznania wystarczającą do ogólnego podwyższenia podatku akcyzowego, aby, na przykład, realizować szczególne cele zdrowia publicznego, pod warunkiem jednak, że to opodatkowanie jest zgodne z art. 110 TFUE [19].

15 Zobacz opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, pkt 30).

16 Wyrok z dnia 9 marca 2000 r., EKW i Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 44).

17 Zobacz wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja (C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 17).

18 Zobacz wyrok z dnia 24 lutego 2000 r., Komisja/Francja (C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 18).

19 Zobacz moja opinia w sprawie Scotch Whisky Association i in. (C-333/14, EU:C:2015:527, pkt 143).

38. Wreszcie wyroby objęte podatkiem akcyzowym są zdefiniowane w oparciu o Nomenklaturę scaloną. W tym przypadku przez pojęcie „piwa" rozumie się wszelkie produkty oznaczone kodem taryfowym CN 2203 lub wszelkie produkty zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczonymi kodem taryfowym CN 2206, o ile w każdym wypadku rzeczywista zawartość alkoholu w tych produktach przekracza 0,5% obj [20].

B. Definicje

39. W celu ułatwienia lektury niniejszej opinii należy na wstępie zdefiniować pewną liczbę terminów i pojęć, których rozumienie ma zasadnicze znaczenie dla niniejszego odesłania prejudycjalnego i dla odpowiedzi, której należy udzielić na pytanie sądu odsyłającego.

40. Jest to tym pilniej potrzebne, że z uwag przedstawionych przez strony wynika, iż stosują one te same terminy, ale na określenie różnych rzeczy. Na przykład, wnioskodawca w postępowaniu głównym przez wyrażenie „ekstrakt rzeczywisty" rozumie pojęcie, które nie wymaga sprecyzowania, że wyrób gotowy zawiera składniki dodane po fermentacji. Zdaniem rządu polskiego ekstrakt rzeczywisty w wyrobie gotowym to ekstrakt, w ramach którego składniki dodane po fermentacji muszą być uzwględniane. Pozwana w postępowaniu głównym uważa, że ekstrakt rzeczywisty stanowi część ekstraktu, która nie została przekształcona w alkohol lub w dwutlenek węgla, a wyrażenie „ekstrakt ogólny" określa ekstrakt składający się z ekstraktu rzeczywistego i cukrów lub ekstraktów dodanych po zakończeniu procesu fermentacji.

41. Po pierwsze, mimo iż, jak podkreśliły strony w swoich uwagach na piśmie, pojęcie „stopnia Plato" nie jest zdefiniowane w prawie Unii, to wspomniane pojęcie, zgodnie z zasadami technologii warzenia piwa, i jak zgodnie podnoszą strony, może być rozumiane jako miara stężenia wagowego roztworu. Chodzi zatem o miarę stosunku wagi ekstraktu do wagi całego roztworu zastosowanego do stężenia ekstraktu brzeczki. Stopień Plato określa procent masy ekstraktu brzeczki podstawowej.

42. A zatem 23 stopnie Plato charakteryzują brzeczkę, w której 23 g ekstraktu zostały użyte na 100 g brzeczki, a zatem roztwór o stężeniu 23% wag.

43. Jeśli chodzi o ustalenie, czy pojęcie „stopnia Plato" zakłada pomiar pierwotnej gęstości, odpowiadającej gęstości brzeczki podstawowej, czyli brzeczki przed fermentacją, tzn. naturalną reakcją chemiczną, w wyniku której cukier przekształca się w alkohol, to jest to kluczowa kwestia podniesiona w pytaniu prejudycjalnym skierowanym przez Naczelny Sąd Administracyjny, na które odpowiedź zostanie udzielona poniżej.

44. O brzeczce podstawowej mówimy do momentu rozpoczęcia procesu fermentacji. Brzeczka podstawowa jest to produkt pośredni składający się z wody i składników piwa przygotowanych do fermentacji, takich jak chmiel i słód jęczmienny, przeznaczone do browarnictwa, zwane również ekstraktem i stanowiące podstawę procesu fermentacji.

45. Ekstrakt rzeczywisty oznacza część ekstraktu, która nie została przekształcona w alkohol lub w dwutlenek węgla w wyniku fermentacji.

46. Ekstrakt dodany odpowiada ekstraktowi wynikającemu z dodania aromatów w postaci syropu po zakończeniu fermentacji.

20 Artykuł 2 dyrektywy 92/83.

47. Aby zrozumieć, w jaki sposób te pojęcia współfunkcjonują w ramach produkcji piwa, należy przypomnieć, że brzeczka podstawowa składająca się z wody i ekstraktu przekształca się w wyniku fermentacji w piwo i produkty uboczne, takie jak dwutlenek węgla lub drożdże. Uzyskane w ten sposób piwo składa się z alkoholu, ekstraktu nieprzekształconego w alkohol, czyli ekstraktu rzeczywistego, oraz wody.

48. Wreszcie piwo smakowe jest produkowane w oparciu o piwo tradycyjne, do którego są dodawane, zasadniczo po fermentacji, syrop cukrowy oraz substancje aromatyczne.

49. Po drugie, jeśli chodzi o obliczenie stopnia Plato, pomiar stężenia wagowego według skali Plato jest uzyskiwany po obliczeniu, za pomocą przyjętych tabel, gęstości roztworu. Na przykład roztwór o gęstości 1,1 odpowiada 23,7 stopniom Plato.

50. Wstępnie, w celu ustalenia stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej według stopni Plato, pomiar był dokonywany bezpośrednio w tej cieczy po fermentacji alkoholowej. Postęp technologiczny umożliwił następnie pojawienie się innego sposobu pomiaru. I tak stopień Plato może być obliczony na podstawie cech zmierzonych w wyrobie powstałym w wyniku procesu fermentacji, na przykład w piwie, w szczególności dzięki odkryciu istnienia trwałej zależności fizycznej pomiędzy masą ekstraktu brzeczki podstawowej, masą alkoholu, który powstaje w wyniku fermentacji, oraz masą ekstraktu, który pozostaje po fermentacji gotowego wyrobu. Ta zależność fizyczna, wyrażona w sposób matematyczny za pomocą wzoru Ballinga, pozwala na obliczenie zawartości alkoholu w wyrobie gotowym, jeżeli jest znane stężenie ekstraktu brzeczki podstawowej i stężenie ekstraktu rzeczywistego w wyrobie gotowym. Przede wszystkim ta zasada zależności fizycznej pozwala na dokonanie odwrotnego obliczenia i ustalenie stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej, jeżeli są znane zawartość alkoholu i stężenie ekstraktu rzeczywistego w gotowym wyrobie.

51. Po trzecie, wydaje się, że z uwag na piśmie przedstawionych przez strony wynika pewna niejasność między pojęciami: „piwa smakowego” i „piwa dosładzanego”. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że przed sądami krajowymi pojęcia „piwa smakowego” i „piwa dosładzanego” są równoważne w zakresie, w jakim substancje aromatyczne są substancjami słodzącymi, a z kolei pytanie prejudycjalne wymienia tylko piwa smakowe. Rząd polski wydaje się rozróżniać te dwa pojęcia, równocześnie twierdząc, że substancje słodzące stanowią część składników dodanych do piwa tradycyjnego po fermentacji w procesie produkcji piwa smakowego. Rząd hiszpański, podobnie jak Komisja Europejska, wydaje się zrównywać piwo smakowe z piwem słodzonym, stosując w swoich pismach zamiennie wyrażenia „piwa dosładzane” i „piwa smakowe”, a z kolei rząd grecki wymienia jedynie piwo smakowe, wskazując na substancje słodzące pośród innych składników, które mogą być dodane.

52. Substancję aromatyczną można zdefiniować jako dodatek spożywczy służący nadaniu produktowi zapachu, a substancja słodząca oznacza substancję, która nadaje słodki smak, chodzi tu w szczególności o słodzik syntetyczny, czyli produkt słodzący niezawierający cukru i niskokaloryczny. Mając na uwadze, że wszystkie substancje dodane po fermentacji mogą, wprawdzie w różnych proporcjach, mieć wpływ na obliczenie stopni Plato, pojęcia „piwa smakowego” oraz „piwa dosładzanego” powinny być uznane za podobne, mimo że pytanie prejudycjalne dotyczy tylko tego pierwszego pojęcia.

53. Ponadto należy podkreślić, podobnie jak strony i sąd odsyłający, że problem w postępowaniu głównym wywołują zarówno substancje aromatyczne dodane po fermentacji, jak i syrop cukrowy, ponieważ uwzględnienie składników dodanych po fermentacji może zmienić liczbę stopni Plato.

54. Dodanie bowiem składników, a w szczególności cukru, po fermentacji skutkuje zwiększeniem masy ekstraktu podstawowego w wyrobie gotowym. W tych warunkach pojęcie „substancji smakowych”, o którym mowa w pytaniu prejudycjalnym, należy rozumieć zarówno jako substancje aromatyczne sensu stricto, jak i syrop cukrowy.

C. Analiza pytania prejudycjalnego

55. Na wstępie należy podkreślić, że kwestia ustalenia, czy w praktyce jest możliwe, albo przeciwnie, niemożliwe wyodrębnienie w wyrobie gotowym części ekstraktu, który nie był zawarty w brzeczce podstawowej, wprawdzie zasługuje na wnikliwsze rozważenie, ale należy się nią zająć dopiero po zdefiniowaniu pojęcia „stopnia Plato" w rozumieniu dyrektywy 92/83. Wykonalność w praktyce nie może bowiem mieć wpływu na wykładnię prawną wspomnianej dyrektywy i wspomnianego pojęcia.

56. W szczególności, po przeanalizowaniu pytania prejudycjalnego i wykładni, o którą wystąpił sąd odsyłający, zostanie zbadana okoliczność, po pierwsze, że w celu obliczenia stopnia Plato brzeczkę po fermentacji należy ewentualnie poddać analizie, a po drugie, że za pomocą metody Ballinga możliwe jest ustalenie pierwotnej gęstości brzeczki.

57. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia przez Trybunał, w celu obliczenia liczby stopni Plato dla piwa smakowego i, w rezultacie, w celu obliczenia podatku akcyzowego od tego produktu, czy należy uwzględnić ekstrakt brzeczki podstawowej czy też ekstrakt wyrobu gotowego zawierający składniki dodane po fermentacji, czyli substancje aromatyczne i syrop cukrowy.

58. Pytanie to, jakkolwiek techniczne, jest nowe, ponieważ Trybunał nigdy dotychczas nie dokonywał wykładni art. 3 dyrektywy 92/83 i stanowi ono ponadto podwójne wyzwanie.

59. Z jednej strony, taka wykładnia jest konieczna, ponieważ ani stopień Plato, ani metoda jego obliczenia nie są zdefiniowane w prawodawstwie Unii[21], co może wywoływać rozbieżności pomiędzy państwami członkowskimi[22].

60. W zakresie, w jakim pojęcie „stopnia Plato" nie jest bowiem zdefiniowane w państwach członkowskich, które wybrały wspomnianą metodę obliczenia, aby określić strukturę podatku akcyzowego od piwa tradycyjnego i smakowego, niektóre państwa członkowskie obliczają wartość stopnia Plato, biorąc pod uwagę składniki dodane po fermentacji, podczas gdy inne obliczają ją z uwzględnieniem brzeczki podstawowej.

61. Tymczasem zastosowanie tych metod obliczenia prowadzi do odmiennych poziomów opodatkowania akcyzą i może powodować zakłócenie pomiędzy państwami członkowskimi, czy też stanowić wewnętrzny podatek o charakterze protekcjonistycznym bądź dyskryminacyjnym.

62. Z drugiej strony, ze względu na różnice wspomniane w pkt 60 niniejszej opinii oraz stawki wynikające z art. 6 dyrektywy 92/84, wykładnia art. 3 dyrektywy 92/83 ma istotne znaczenie ekonomiczne zarówno dla podmiotów gospodarczych, jak i w związku z tym dla finansów państw członkowskich.

63. Po określeniu wyzwań związanych z niniejszą sprawą przedstawię teraz wykładnię art. 3 dyrektywy 92/83.

21 W tym zakresie znamienne jest, że Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny w swojej opinii w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 92/84/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. 2007, C 175, s. 1) odnosi się do definicji stopnia Plato zamieszczonej na stronie internetowej Wikipedia (pkt 3.6 wspomnianej opinii).

22 Z jednej strony, strony wskazały na te różnice w swoich pismach i na rozprawie. Z drugiej strony, wynikają one z raportu końcowego zewnętrznej oceny dyrektywy 92/83, który został wydany po ocenie tego aktu w ramach programu sprawności i wydajności regulacyjnej (REFIT). Zobacz Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages – Final Report, dostępny na następującej stronie internetowej: 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 w szczególności zalecenie nr 15, w świetle którego powinien zostać wyjaśniony sposób interpretacji art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83, w szczególności jeśli chodzi o piwo, do którego dodano cukier po fermentacji, ponieważ niektóre państwa członkowskie obliczają stopnie Plato, uwzględniając cukier dodany po fermentacji, a z kolei inne państwa członkowskie go nie uwzględniają (s. 141, 142).

64. W tym zakresie ścierają się ze sobą dwie diametralnie przeciwstawne możliwości interpretacji.

65. Z jednej strony, Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu, jak również rządy grecki i polski uważają, że dyrektywa 92/83 powinna być interpretowana w ten sposób, iż aby ustalić liczbę stopni Plato dla piwa smakowego, należy wziąć pod uwagę wyrób gotowy, w tym składniki dodane po fermentacji brzeczki.

66. Z drugiej strony, Kompania Piwowarska, rząd hiszpański i Komisja podnoszą, że dyrektywa ta powinna być interpretowana w ten sposób, iż aby ustalić liczbę stopni Plato dla piwa smakowego, należy uwzględnić brzeczkę podstawową i w konsekwencji nie brać pod uwagę składników dodanych po fermentacji brzeczki.

67. Aby odpowiedzieć sądowi odsyłającemu, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 w związku z art. 6 dyrektywy 92/84 określa dwie metody obliczenia akcyzy od piwa. Pierwsza metoda opiera się na trzech parametrach, czyli po pierwsze, na liczbie hektolitrów wyrobu gotowego; po drugie, na stopniu Plato tego wyrobu i po trzecie, na stawce akcyzy ustalonej przez państwo członkowskie, która nie może być niższa od stawki ustalonej w art. 6 dyrektywy 92/84. Druga metoda opiera się również na pomnożeniu trzech parametrów, czyli liczby hektolitrów gotowego wyrobu, rzeczywistej zawartości alkoholu w produkcie oraz stawki akcyzy.

68. Następnie należy podkreślić, że w świetle utrwalonego orzecznictwa wykładnia art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 powinna uwzględniać brzmienie tego przepisu, kontekst, w który się on wpisuje, oraz cele danej dyrektywy.

69. W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o brzmienie tego przepisu, to należy stwierdzić, że niektóre wskazane w nim parametry, takie jak liczba hektolitrów lub stawka akcyzy, nie budzą wątpliwości.

70. Z kolei drugi parametr zastosowany w drugiej z metod obliczenia, czyli rzeczywista zawartość alkoholu w produkcie, o której mowa w art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/83, w świetle wyjaśnień Komisji odpowiada pojęciu „zawartości alkoholu", jak również pojęciu „rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu" zdefiniowanemu w prawie Unii w rozdziale 22 załącznika I do rozporządzenia wykonawczego (UE) 2016/1821 [23] jako „ilość jednostek objętościowych czystego alkoholu zawartego w temperaturze 20 °C w 100 jednostkach objętościowych produktu w tej samej temperaturze".

71. Z kolei pojęcie „stopnia Plato" wynikające z art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 nie zostało zdefiniowane w prawie Unii, a z prawodawstwa Unii nie wynika odesłanie do ustawodawstw krajowych w zakresie znaczenia tego pojęcia.

72. W takim przypadku, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, z wymogów zarówno jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasady równości wynika, że pojęcia zawarte w przepisie prawa Unii, który nie zawiera żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich w celu ustalenia jego znaczenia i zakresu, powinny zasadniczo być interpretowane w całej Unii w sposób autonomiczny i jednolity, co powinno nastąpić z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu zamierzonego przez dane uregulowanie [24].

73. Po pierwsze, ze zwyczajowego rozumienia pojęcia „stopnia Plato" w dziedzinie piwowarstwa wynika, że stopień Plato piwa powinien być obliczony w oparciu o część ekstraktu piwa pochodzącego z brzeczki podstawowej.

23 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) z dnia 6 października 2016 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej (Dz.U. 2016, L 294, s. 1).

24 Zobacz wyroki: z dnia 18 stycznia 1984 r., Ekro (327/82, EU:C:1984:11, pkt 11), z dnia 21 października 2010 r., Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, pkt 32); z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 25).

74. O ile strony zgadzają się co do tego, że stopień Plato określa stężenie wagowe brzeczki, to jednak zajmują one odmienne stanowiska co do brzeczki, którą należy uwzględnić, a mianowicie czy w celu ustalenia podatku akcyzowego od piwa smakowego należy brać pod uwagę brzeczkę podstawową, czy też brzeczkę po fermentacji. A zatem, niezależnie od problemu wspomnianego w pkt 55 niniejszej opinii, należy rozważyć dwa podejścia do pojęcia „stopnia Plato".

75. Zgodnie z pierwszym podejściem podstawa opodatkowania piwa jest określana za pomocą pojęć stosowanych w piwowarstwie, takich jak stopień Plato, „ekstrakt brzeczki podstawowej" lub „ekstrakt rzeczywisty", które należy rozumieć zgodnie z ich znaczeniem w piwowarstwie. Z kolei stopień Plato odpowiadający w browarnictwie stężeniu wagowemu brzeczki podstawowej, dla piwa smakowego powinien być obliczany w oparciu o część ekstraktu piwa pochodzącego z brzeczki podstawowej poddanej fermentacji, a mianowicie w oparciu o ekstrakt rzeczywisty i, w rezultacie, bez uwzględnienia składników dodanych po fermentacji.

76. Zgodnie z drugim podejściem, w celu określenia wysokości podatku akcyzowego od piwa smakowego w świetle dyrektywy 92/83, pojęcie „stopnia Plato" jest autonomiczne wobec jego rozumienia w piwowarstwie. W szczególności liczba stopni Plato piwa smakowego powinna być obliczona w oparciu o wyrób gotowy z uwzględnieniem ekstraktu ogólnego brzeczki po fermentacji, a mianowicie ekstraktu rzeczywistego i ekstraktu dodanego, a w rezultacie z uwzględnieniem składników dodanych do piwa po zakończeniu wspomnianej fermentacji.

77. Strony są zgodne w tej kwestii, że dla tego samego piwa smakowego wybór jednej lub drugiej metody ustalenia stopnia Plato nie jest obojętny, ponieważ zastosowanie drugiej metody skutkuje istotnym zwiększeniem, rzędu 20%, stopni Plato, i w rezultacie znacznym podwyższeniem stawki należnej akcyzy.

78. Jednakże Kompania Piwowarska i Komisja podnoszą, że wzór Ballinga, który pozwala na określenie stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej, jeżeli znane są zawartość alkoholu i stężenie ekstraktu rzeczywistego w wyrobie gotowym, nie odzwierciedla rzeczywistej zależności fizycznej, w sytuacji gdy syrop cukrowy i substancje aromatyczne dodane po fermentacji są uwzględnione w obliczeniach. W świetle tego stanowiska wspomniane obliczenia ukazują bowiem fikcyjną wartość stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej, która nie odzwierciedla zawartości ekstraktu brzeczki.

79. Wnioskodawca w postępowaniu głównym nie kwestionował tego zarzutu i zgodził się na rozprawie, że wzór Ballinga prowadzi do błędnego wyniku, w sytuacji gdy składniki zostały dodane po fermentacji.

80. Ponadto żaden element dyrektywy 92/83 lub dyrektywy 92/84 nie wskazuje na to, aby prawodawca Unii zmierzał do odejścia od rozumienia pojęcia „stopnia Plato" przyjętego w browarnictwie w celu ustalenia akcyzy od piwa.

81. Po drugie, wykładni, w świetle której pojęcie „stopnia Plato" jest ustalane z uwzględnieniem brzeczki podstawowej, nie sprzeciwia się zastosowanie w art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 wyrażenia „wyrób gotowy".

82. A zatem, przeciwnie do tego, co podnoszą wnioskodawca w postępowaniu głównym i rząd polski, uważam, że wyrażenie to – występujące zarówno w art. 3 dyrektywy 92/83, jak i w art. 6 dyrektywy 92/84 – nie musi oznaczać, że stopnie Plato powinny być obliczone z uwzględnieniem substancji aromatycznych oraz syropu cukrowego dodanych po fermentacji.

83. O ile bowiem jest oczywiste, że pojęcie „wyrobu gotowego" zawarte w art. 3 dyrektywy 92/83 ma zastosowanie do dwóch metod obliczania akcyzy od piwa, uważam, podobnie jak rząd hiszpański i Komisja, że odnosi się ono w większym stopniu do liczby hektolitrów aniżeli do sposobu obliczania liczby stopni Plato w tym sensie, że podstawa opodatkowania akcyzą od piwa wynika z objętości produktów mieszczących się w zakresie stosowania podatku akcyzowego wyrażonej w hektolitrach wyrobu gotowego.

84. W tym zakresie należy podkreślić, że mimo specyficznego brzmienia art. 3 dyrektywy 92/83 pojęcie „wyrobu gotowego" odnosi się do dwóch metod określania podatku akcyzowego od piwa, jak potwierdza bezsprzecznie art. 3 ust. 1 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od napojów alkoholowych i alkoholu zawartego w innych produktach [25], jak również art. 6 wniosku dotyczącego zmiany dyrektywy 92/84 [26].

85. Jednakże, jeśli chodzi o jedną lub drugą metodę obliczania akcyzy od piwa, nie jestem przekonany, czy pojęcie „wyrobu gotowego" odnosi się do produktu, od którego należy ustalić akcyzę. Taka intepretacja nie znajduje bowiem, moim zdaniem, żadnego solidnego oparcia w brzmieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83. Ponadto, jak już zasygnalizowałem w pkt 67 niniejszej opinii, pojęcie „wyrobu gotowego" występujące w art. 3 ust. 1 tej dyrektywy ma na celu jedynie doprecyzowanie, w odniesieniu do każdej z metod ustalania akcyzy od piwa, że akcyza powinna być obliczana w oparciu o liczbę hektolitrów wyrobu gotowego.

86. W świetle przedstawionych okoliczności definicja pojęcia „stopnia Plato" jest niezależna od użycia pojęcia „gotowego produktu" w dyrektywie 92/83 i nie można twierdzić w sposób zasadny, że ta dyrektywa oraz dyrektywa 92/84, a w szczególności art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 zobowiązują do zdefiniowania stopnia Plato z uwzględnieniem składników dodanych po fermentacji.

87. Jednakże, przy założeniu, że wyrażenie „gotowy produkt" ma zastosowanie do sposobu obliczania stopni Plato i to obliczenie następuje w oparciu o ekstrakt brzeczki zawarty w piwie gotowym, czyli w „gotowym produkcie", to wspomniana okoliczność nie oznacza, że składniki dodane po fermentacji powinny zostać uwzględnione.

88. Wzór Ballinga nie pozwala bowiem na określenie dla piwa smakowego w prawidłowy, bezbłędny sposób zawartości ekstraktu brzeczki podstawowej na podstawie parametrów gotowego piwa.

89. A zatem nawet przy założeniu, że dyrektywa 92/83 odnosi się do pojęcia „stopnia Plato" gotowego produktu, okoliczność ta nie może oznaczać, że stopnie Plato piwa smakowego są mierzone w piwie smakowym po zakończeniu produkcji tego wyrobu.

90. Z powyższych okoliczności wynika, że brzmienie art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 nie zobowiązuje do obliczenia stopni Plato piwa smakowego z uwzględnieniem substancji aromatycznych oraz syropu cukrowego dodanych po fermentacji.

91. W drugiej kolejności w odniesieniu do wykładni systemowej uważam, że ukazuje ona jasno, iż obliczenie stopni Plato nie wiąże się, w przypadku piwa smakowego, z uwzględnieniem substancji aromatycznych i syropu cukrowego dodanych po fermentacji.

25 Dz.U. 1990, C 322, s. 11. Zgodnie z przywołanym przepisem, „[p]odatek akcyzowy nakładany przez państwa członkowskie ustala się według liczby hektolitrów/stopni Plato produktu gotowego dopuszczonego do konsumpcji lub wpisanego jako brakujący i przekraczającego dopuszczalną ilość podlegającą zwolnieniom […]".

26 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 92/84/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych [COM(2006) 486 final]. Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 4 tego wniosku, art. 6 dyrektywy 92/84 zostaje zmieniony jak następuje: „Począwszy od dnia 1 stycznia 2008 r., stawka minimalna akcyzy od piwa jest ustalona według następujących stawek, w odniesieniu do produktu gotowego: a) 0,98 [EUR] za 1 hektolitr/stopień Plato, b) 2,45 [EUR] za 1 hektolitr/stopień zawartości alkoholu".

92. Z jednej strony, art. 28 dyrektywy 92/83 stanowi wyraźnie, że Zjednoczone Królestwo ma prawo dalszego stosowania zwolnień, które zastosowało od dnia 1 stycznia 1992 r. do „koncentratu napoju słodowego, którego b[rz]eczka przed fermentacją posiadała ciężar właściwy wynoszący [gęstość] 1200 ciężaru [ekstraktu] pierwotnego (47[°] Plato) lub większ[ą]”.

93. W odniesieniu do tego przepisu stopień Plato jest ustalany w oparciu o gęstość przed fermentacją, a zatem stopień Plato powinien być obliczany dla brzeczki podstawowej, a nie dla brzeczki będącej wynikiem fermentacji.

94. Oczywiście, jak zwróciło uwagę kilku uczestników na rozprawie, jeśli chodzi o zwolnienie, prawodawca Unii dokładniej uregulował zakres stosowania i zasięg wspomnianego zwolnienia.

95. Jednakże okoliczność, że prawodawca Unii doprecyzował zasady obliczania stopni Plato dla celów stosowania zwolnienia, nie oznacza, a contrario, że przywołane zasady nie dotyczą obliczania akcyzy.

96. Ponadto trudno jest mi sobie wyobrazić, że prawodawca Unii, wobec braku jakiejkolwiek definicji pojęcia „stopnia Plato”, zmierzał do wprowadzenia dwóch metod obliczania wartości tego miernika, w zależności od tego, czy chodziło o opodatkowanie, czy zwolnienie z podatku akcyzowego.

97. Z drugiej strony, prawodawca odniósł się do początkowej gęstości produktu opodatkowanego akcyzą w szerszym konktekście, czyli na gruncie dyrektywy 92/84.

98. A zatem, skoro motyw siódmy wspomnianej dyrektywy podkreśla istnienie dwóch metod opodatkowania piwa i opisuje te metody, bez wątpienia odnosi się on do metod, o których mowa w art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83.

99. Tymczasem, wskazując, że należy zezwolić na utrzymanie różnych metod opodatkowania piwa, w szczególności poprzez określenie stawki minimalnej wyrażonej stosunkiem do początkowej gęstości oraz zawartości alkoholu w wyrobie, jest oczywiste, że prawodawca Unii domyślnie przyjmuje, że obliczenie stopni Plato powinno być oparte na brzeczce podstawowej.

100. W trzeciej kolejności wykładnia językowa potwierdza, moim zdaniem, że nie należy brać pod uwagę ekstraktu pochodzącego z substancji aromatycznych i syropu cukrowego dodanych po zakończeniu fermentacji w celu obliczenia stopni Plato.

101. Poprzez harmonizację struktur i stawek podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych prawodawca zmierza do opodatkowania spożywanego alkoholu.

102. A zatem znamienne jest, że art. 2 dyrektywy 92/83 wskazuje, w zakresie piwa, iż dyrektywa ta ma zastosowanie do piwa tradycyjnego i do wszelkich produktów zawierających mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, oznaczonych kodem taryfowym CN 2206, pod wyraźnym warunkiem, że rzeczywista zawartość alkoholu w tych produktach przekracza 0,5% obj. Ponadto z art. 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy wynika, że zawartość alkoholu jest niezbędna w celu zastosowania stawki akcyzy, a zatem stawka obniżona może być zastosowana, jeżeli nie zostaje osiągnięta określona zawartość alkoholu.

103. Ponadto, jak wynika z art. 27 dyrektywy 92/83 i z orzecznictwa Trybunału, alkohol przeznaczony do innych celów może być przedmiotem zwolnienia [27].

27 Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 kwietnia 2007 r., Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, pkt 17).

104. Z kolei, o ile celem jest harmonizacja, choćby częściowa, podatku od spożywanego w ten sposób alkoholu, o tyle konieczne jest utrzymanie zgodności, oczywiście relatywnej, pomiędzy stosunkiem między stawkami podatku, z jednej strony, a stosunkiem między stopniem Plato a zawartością alkoholu, z drugiej strony.

105. O ile bowiem prawodawca, jak podkreśliłem w pkt 34 i 35 niniejszej opinii, zezwolił na utrzymanie różnych metod opodatkowania piwa, o tyle okoliczność, że ustalił stawki opodatkowania dotyczące każdej z tych metod, potwierdza, moim zdaniem, istnienie zgodności między tymi stosunkami.

106. I tak stawki podatku są powiązane w takim zakresie, że stawka minimalna podatku, którą państwa członkowskie powinny stosować na hektolitr w oparciu o stopień Plato wyrobu gotowego odpowiada minimalnej stawce podatku, którą powinny stosować na hektolitr w oparciu o zawartość alkoholu przy założeniu, że zdecydowałyby się zastosować tę drugą metodę opodatkowania. Niemniej jednak stosunek, zaobserwowany empirycznie, pomiędzy stopniem Plato dla piwa i zawartością w nim alkoholu, który jest zależny od różnych czynników, nie jest absolutny, ale może oscylować wokół pewnego wachlarza wartości.

107. W tym zakresie należy jednak przypomnieć, że dla piwa smakowego uwzględnienie cukrów i substancji aromatycznych dodanych po fermentacji w sposób wyraźny zwiększa stopień Plato tego wyrobu, podczas gdy w sytuacji dodania tych składników po fermentacji nie mają one żadnego wpływu na poziom zawartego w nim alkoholu.

108. A zatem wykładnia art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 zaproponowana przez wnioskodawcę w postępowaniu głównym oraz przez rządy grecki i polski prowadzi w rezultacie do rozdzielenia metod i stawek akcyzy, i przede wszystkim do opodatkowania wyższą stawką piwa smakowego.

109. Z kolei takie stanowisko pozostaje w sprzeczności z celem podatku akcyzowego od piwa.

110. O ile bowiem oczywiście jest prawdą, że dodanie składników po fermentacji wywołuje różnicę w objętości, to podstawa opodatkowania podatkiem akcyzowym nie może jednak zostać zmieniona w zakresie, w jakim ogólna zawartość objętościowa alkoholu jest ta sama przed dodaniem i po dodaniu wspomnianych składników, ponieważ składniki dodane po fermentacji nie mogą zwiększyć zawartości alkoholu.

111. Jednakże, jak już podkreśliłem, uwzględnienie składników dodanych po fermentacji fałszuje rezultaty zastosowania wzoru Ballinga ze względu na to, że liczba stopni Plato jest sztucznie zwiększona i już nie odzwierciedla zawartości alkoholu w piwie.

112. A zatem uwzględnienie, przy obliczaniu stopni Plato piwa smakowego, substancji aromatycznych i cukrów dodanych po fermentacji skutkuje tym, że wyroby mające tę samą zawartość alkoholu są opodatkowane w różny sposób i że podatek nie jest zależny od zawartości alkoholu w piwie.

113. Z kolei, z uwagi na zgodność, choćby relatywną, pomiędzy stosunkiem między stawkami opodatkowania z jednej strony, a stosunkiem między stopniem Plato i zawartością alkoholu z drugiej strony, okoliczność, że prawodawca zaakceptował utrzymanie różnych metod opodatkowania piwa i dokonał jedynie częściowej harmonizacji podatku akcyzowego od piwa, nie pozwala państwom członkowskim na przyjęcie takiego podejścia i ostatecznie opodatkowanie nie tylko alkoholu spożytego w postaci piwa, ale również substancji aromatycznych i cukru.

114. W świetle powyższych uwag argument, zgodnie z którym nieuwzględnienie składników dodanych po fermentacji w przypadku piwa smakowego prowadzi do opodatkowania nie wyrobu gotowego dopuszczonego do konsumpcji, ale produktu pośredniego, a zatem do opodatkowania w ten sam sposób dwóch różnych wyrobów, nie jest w żaden sposób przekonujący.

115. Oprócz okoliczności, że pojęcie „produktu pośredniego" jest zdefiniowane w dyrektywie 92/83 i nie ma zastosowania do piwa smakowego, o którym mowa w art. 2 tej dyrektywy, należy stwierdzić, że składniki dodane po fermentacji zwiększają objętość piwa smakowego i w rezultacie wysokość podatku.

116. Ponadto, jak wynika z definicji pojęcia „stopnia Plato", wspomniana metoda opodatkowania opiera się na brzeczce podstawowej i liczbie stopni Plato i jest zatem charakterystyczna dla wszystkich wyrobów gotowych, piwa tradycyjnego czy też piwa smakowego, otrzymanych z brzeczki.

117. W tych okolicznościach nie można podnosić, że nieuwzględnienie składników dodanych po fermentacji prowadzi do opodatkowania w ten sam sposób dwóch różnych wyrobów.

118. Ponadto wykładnia art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83, zgodnie z którą przepis ten nie zobowiązuje do obliczania stopni Plato dla piwa smakowego z uwzględnieniem substancji aromatycznych i syropu cukrowego dodanych po fermentacji, pozwala również na jednolite podejście do różnych rodzajów piwa i na uniknięcie jakiegokolwiek rozróżnienia pomiędzy piwami smakowymi a piwami, do których zostały dodane sztuczne substancje słodzące, dla których zawartość rzeczywistego ekstraktu nie zwiększa się lub zwiększa w niewielkim stopniu mimo dodania wspomnianych substancji słodzących.

119. Z uwagi na powyższe rozważania kwestia możliwości lub, przeciwnie, braku możliwości zidentyfikowania w wyrobie gotowym części ekstraktu, która nie występowała w brzeczce podstawowej powinna zatem zostać przeanalizowana.

120. Z uwag kilku uczestników postępowania wynika, że precyzyjne informacje dotyczące ostatecznego składu piwa, odnoszące się do składników dodanych po fermentacji, jak również analizy piwa smakowego pozwalają na określenie części substancji aromatycznych i cukrów dodanych po fermentacji w celu zastosowania wzoru Ballinga.

121. W każdym razie wydaje mi się, że możliwe jest ustalenie stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej w stopniach Plato poprzez dokonanie bezpośredniego pomiaru tej cieczy przed fermentacją alkoholową. Metoda ta, przeciwnie niż metoda oparta na ekstrakcie zawartym w gotowym wyrobie zawierającym cukier i inne składniki dodane po fermentacji, pozwala na określenie rzeczywistej wartości stężenia ekstraktu brzeczki podstawowej w stopniach Plato.

122. Mając na uwadze całość powyższych rozważań, uważam, że art. 3 ust. 1 dyrektywy 92/83 należy interpretować w ten sposób, że aby ustalić podstawę opodatkowania piw smakowych w oparciu o skalę Plato, nie należy uwzględniać ekstraktu pochodzącego z substancji smakowych i syropu cukrowego dodanych po zakończeniu fermentacji.

IV. Wnioski

123. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) Trybunał odpowiedział w sposób następujący:

Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia podstawy opodatkowania piw smakowych w oparciu o skalę Plato nie należy uwzględniać ekstraktu pochodzącego z substancji smakowych i syropu cukrowego dodanych po zakończeniu fermentacji.