Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
YVES BOT
prezentate la 1 februarie 2018 [1]

Cauza C-30/17

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Trimitere preliminară – Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Accize – Directiva 92/83/CEE – Articolul 3 alineatul (1) – Alcool și băuturi alcoolice – Bere – Bere aromatizată – Grad Plato – Mod de calcul”

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice [2].

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (directorul Administrației Vamale Poznań, Polonia), pe de o parte, și Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (denumită în continuare „Kompania Piwowarska”), pe de altă parte, o societate producătoare de bere și în special de bere aromatizată, în legătură cu stabilirea modului de calcul al gradelor Plato, în vederea stabilirii bazei de calcul al accizelor datorate de Kompania Piwowarska pentru vânzarea de beri aromatizate pentru luna noiembrie a anului 2004.

3. Întrebarea preliminară invită Curtea să declare dacă, pentru a stabili baza de impozitare a berii aromatizate potrivit gradației Plato, trebuie să se țină seama de aromele și de zaharurile adăugate după finalizarea fermentării.

4. Interpretarea pe care Curtea este invitată să o furnizeze va fi prima interpretare a articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 și a noțiunii „grad Plato”.

5. În prezentele concluzii, vom prezenta motivele pentru care apreciem că, pentru a stabili baza de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, nu trebuie luate în considerare aromele și zaharurile adăugate după finalizarea fermentării.

1 Limba originală: franceza.

2 JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152.

I. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 92/12/CEE

6. Articolul 6 alineatul (1) din Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse [3] prevede:

„Accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în momentul înregistrării unor deficite care trebuie supuse accizelor în conformitate cu articolul 14 alineatul (3). […]”

2. Directiva 92/83

7. Al treilea, al patrulea și al cincilea considerent ale Directivei 92/83 au următorul cuprins:

„întrucât, pentru buna funcționare a pieței interne, trebuie stabilite definiții comune pentru toate produsele în cauză;

întrucât este util ca aceste definiții să se bazeze pe cele stabilite în nomenclatura combinată în vigoare la data adoptării prezentei directive;

întrucât, în cazul berii, există posibilitatea de a permite metode alternative ale accizei la produsul finit”.

8. Secțiunea I din această directivă este intitulată „Bere”. În cadrul acestei secțiuni, articolul 2 prevede:

„În sensul prezentei directive, termenul «bere» se referă la orice produs sub codul NC 2203 sau la orice produs care conține un amestec de bere cu băuturi nealcoolice sub codul NC 2206, în ambele cazuri concentrația reală alcoolică pe volum depășind 0,5 % vol.”

9. Articolul 3 din Directiva 92/83 este redactat astfel:

„(1) Accizele aplicate la bere de către statele membre sunt stabilite în funcție de:

– numărul de hectolitri/grade Plato

sau

– numărul de hectolitri/grad real de tărie la volum

pe produs finit.

(2) În evaluarea accizei aplicate la bere în conformitate cu cerințele Directivei 92/84/CEE[4], statele membre pot să nu țină seama de fracții în gradele Plato sau în gradele concentrației alcoolice reale la volum.

3 JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129.

4 Directiva Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO 1992, L 316, p. 29, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 159).

În plus, statele membre care aplică acciza în funcție de numărul de hectolitri/grade Plato pot împărți berea în categorii ce constau în cel mult patru grade Plato pe categorie și să aplice aceeași acciză pe hectolitru la toate tipurile de bere care intră în fiecare categorie. Aceste accize sunt invariabil egale sau peste rata minimă prevăzută la articolul 6 din Directiva 92/84 […], denumită în continuare «rată minimă»."

10. Articolul 5 din Directiva 92/83 prevede:

„(1) Statele membre pot aplica rate reduse, care pot fi sub rata minimă, la berea cu o tărie alcoolică reală la volum de până la 2,8 % vol.

(2) Statele membre pot limita aplicarea prezentului articol la produsele care conțin un amestec de bere cu alte băuturi nealcoolice sub codul NC 2206."

11. Secțiunea IV din această directivă este intitulată „Produse intermediare". În cadrul acestei secțiuni, articolul 17 alineatul (1) prevede:

„În sensul prezentei directive, termenul «produse intermediare» se referă la toate produsele cu o tărie alcoolică reală pe volum de peste 1,2 % vol., dar nu peste 22 % vol., și sub codurile NC 2204, 2205 și 2206, dar care nu au fost menționate la articolele 2, 8 și 12."

12. Articolul 28 din Directiva 92/83 face parte din secțiunea VII, intitulată „Scutiri", și prevede:

„Regatul Unit poate continua să aplice scutirile pe care le-a aplicat la 1 ianuarie 1992 la următoarele produse:

– băuturile din malț concentrat al căror must în prealabil fermentat a avut 47° Plato [a se citi «avea, înainte de fermentare, o densitate de extract primar de 1200 (47° Plato)»] sau mai mult;

– berile amare aromate cu o tărie alcoolică reală între 44,2 și 49,2 % vol., cu un conținut între 1,5 % și 6 % de gențiană, mirodenii și alte ingrediente aromatice și un conținut de zahăr între 4 și 10 %, livrate în recipiente de 0,2 litri sau mai puțin."

3. Directiva 92/84

13. Al doilea și al șaptelea considerent ale Directivei 92/84 au următorul cuprins:

„întrucât Directiva 92/83 […] stabilește dispoziții privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice;

[…]

întrucât metodele de accizare a berii diferă de la un stat membru la altul și există posibilitatea de a li se permite menținerea acestei diferențe, în special prin stabilirea unei rate minime exprimate prin raportare la densitatea inițială și la conținutul în alcool al produsului".

14. Articolul 6 din Directiva 92/84 prevede:

„De la 1 ianuarie 1993, rata minimă a accizelor la bere se stabilește la:

– 0,748 [euro] pe hectolitru/grad Plato

sau

– 1,87 [euro] pe hectolitru/grad de alcool

la produsele finite.”

B. Dreptul polonez

15. Articolul 68 alineatele 1, 3, 4 și 5 din ustawa o podatku akcyzowym (Legea privind accizele, cu modificările ulterioare) din 23 ianuarie 2004[5] are următorul cuprins:

„1. În sensul prezentei legi, prin «bere» se înțelege oricare dintre produsele enumerate la poziția 13 din anexa 2 la prezenta lege, precum și amestecurile de bere cu băuturi nealcoolice clasificate sub codul PKWiU 15.94.10 și sub codul NC 2206 00 a căror concentrație reală alcoolică pe volum depășește 0,5 %.

[…]

3. Baza de impozitare pentru bere este numărul de hectolitri/grade Plato pe produs finit.

4. Acciza pentru bere este de 6,86 [zloți polonezi] PLN [aproximativ 1,63 euro] pentru un hectolitru per grad Plato la produsul finit.

5. Ministrul competent în materie de finanțe publice stabilește prin regulament modul de determinare a bazei de impozitare pentru bere, ținând seama de metodele de impozitare din statele membre.”

16. Articolul 1 alineatul 1 din rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (Regulamentul ministrului de finanțe privind modalitatea de stabilire a bazei de impozitare pentru bere) din 31 martie 2004[6] prevede:

„În scopul determinării bazei de impozitare pentru bere, un grad Plato este echivalentul a 1 % de extract sec al mustului în masă, calculat pe baza concentrației alcoolice și a extractului real în produsul finit.”

II. Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

17. Litigiul principal opune directorul Administrației Vamale Poznań și Kompania Piwowarska, o societate producătoare de bere tradițională și bere aromatizată, în ceea ce privește stabilirea modului de calcul al gradelor Plato în scopul stabilirii bazei de calcul al accizelor datorate de aceasta din urmă pentru vânzarea de bere aromatizată pentru luna noiembrie a anului 2004.

18. După ce a depus inițial o declarație fiscală în care a luat în considerare, în baza de impozitare a berii aromatizate, ingredientele adăugate după finalizarea procesului de fermentare și după ce a plătit acest impozit, Kompania Piwowarska a adresat administrației fiscale o declarație rectificativă, precum și o cerere prin care solicita să se constate că a plătit un excedent de accize pentru vânzarea de bere aromatizată. Aceasta susținea că acest excedent rezulta dintr-un grad Plato eronat, în măsura în care lua în considerare zahărul adăugat după fermentare.

5 Dz. U. din 2004, nr. 29, poziția 257.

6 Dz. U. din 2004, nr. 70, poziția 635.

19. Autoritatea fiscală de prim grad, apoi organul de soluționare a căii de atac au respins cererea privind constatarea accizelor plătite în plus pentru motivul că, pentru berea aromatizată, gradele Plato și, prin urmare, cuantumul accizelor trebuiau calculate ținând seama de aromele pe bază de zahăr din produsul finit care au fost adăugate după procesul de fermentare.

20. Kompania Piwowarska a introdus o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznań, Polonia), care, prin hotărârea din 5 decembrie 2014, a anulat decizia organului de soluționare a căii de atac, precum și decizia anterioară pronunțată de șeful Biroului Vamal din Poznań. Această instanță administrativă a considerat că, la calculul cantității de extract real din produsul finit, trebuiau deduse aromele care fuseseră adăugate la acesta și în special zahărul și siropul.

21. Directorul Administrației Vamale Poznań a formulat recurs împotriva acestei decizii la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), invocând în special faptul că decizia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznań) încălca articolul 68 alineatele 3 și 4 din Legea privind accizele, precum și articolul 1 alineatul 1 din Regulamentul ministrului de finanțe privind modalitatea de stabilire a bazei de impozitare pentru bere, întrucât aceste dispoziții, care ar fi conforme cu Directiva 92/83, nu ar permite deducerea extractului real la calcularea accizelor, cantitatea de extract adăugată rezultând din adăugarea de arome sub formă de sirop după finalizarea fermentării.

22. Kompania Piwowarska și-a reiterat argumentația potrivit căreia în esență zahărul adăugat după finalizarea fermentării nu poate fi considerat o componentă a extractului sec al mustului și nu ar trebui inclus în baza de impozitare a berii aromatizate.

23. În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„În lumina articolului 3 alineatul (1) și a obiectivelor Directivei 92/83, la determinarea bazei de impozitare pentru berea aromatizată, pe baza gradației Plato, extractul provenit din aromele adăugate după finalizarea procesului de fermentație trebuie să fie adăugat la cantitatea de extract real din produsul finit sau nu trebuie avut în vedere extractul format din elementele adăugate?”

III. Analiza noastră

A. Accizele în Uniune

24. În Uniune, reglementarea accizelor constă într-o directivă generală, Directiva 92/12[7], și directive privind în mod specific anumite produse, precum alcoolul, tutunul și energia[8], care realizează o armonizare *a minima*[9].

25. În pofida acestor texte, astfel cum s-a arătat deja[10], nu există o definiție general acceptată a noțiunii „acciză” în dreptul Uniunii.

26. Astfel, asemenea Directivei 92/12[11], Directiva 2008/118 nu definește această noțiune și se limitează la a enunța, la articolul 1 alineatul (1) și pe linia considerentului (9), că aceasta definește „un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse”, și anume produsele energetice și electricitatea, alcoolul și băuturile alcoolice, precum și tutunul prelucrat.

27. Totuși, sistemul general al Directivei 92/12, apoi cel al Directivei 2008/118 atestă faptul că accizele pot fi considerate impozite indirecte specifice pe consumul de produse, care urmăresc mai multe obiective, printre care în special cele referitoare la furnizarea de venituri trezoreriei publice și la descurajarea consumului anumitor produse[12].

28. Obiectivul directivei generale este de a contribui la realizarea pieței interne prin libera circulație a mărfurilor supuse accizelor[13]. Astfel, această directivă impune apropierea legislațiilor statelor membre care reglementează aceste tipuri de impozite pentru „a asigura că exigibilitatea accizelor este identică în toate statele membre”[14].

29. Accizele fiind un impozit pe consum, exigibilitatea lor trebuie să se situeze cât mai aproape posibil de consumatorul final, iar articolul 6 alineatul (1) din Directiva 92/12 prevede că accizele sunt exigibile în momentul punerii în consum sau în situații asimilate acesteia din urmă[15]. Astfel, faptul generator este constituit de producerea sau de importul pe teritoriul Uniunii de mărfuri supuse accizelor, iar exigibilitatea rezultă din punerea lor în consum.

7 Înlocuită prin Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12).

8 Pentru alcool, este vorba despre Directivele 92/83 și 92/84; pentru tutun, este vorba despre Directiva 92/79/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor la țigări (JO 1992, L 316, p. 8, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 180), despre Directiva 92/80/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea taxelor pe tutunul prelucrat, altul decât pentru țigarete (JO 1992, L 316, p. 10, Ediție specială, 03/vol. 11, p. 182), despre Directiva 95/59/CE a Consiliului din 27 noiembrie 1995 privind alte impozite decât impozitele pe cifra de afaceri care afectează consumul de tutun prelucrat (JO 1995, L 291, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 5) și despre Directiva 2011/64/UE a Consiliului din 21 iunie 2011 privind structura și ratele accizelor aplicate tutunului prelucrat (JO 2011, L 176, p. 24); pentru energie, este vorba despre Directiva 92/81/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 12), despre Directiva 92/82/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind apropierea legislativă a ratelor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 19) și despre Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98).

9 Concluziile avocatului general Fennelly prezentate în cauza Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punctul 17). În aceste concluzii, avocatul general Fennelly subliniase că armonizarea rezultată din Directiva 92/12 fusese calificată drept o „armonizare generală și flexibilă” sau drept o armonizare după „cel mai mic numitor comun”.

10 A se vedea Concluziile avocatului general Fennelly prezentate în cauza Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punctul 18).

11 A se vedea Concluziile avocatului general Fennelly prezentate în cauza Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punctul 17).

12 A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punctul 25) și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, punctul 2). A se vedea de asemenea Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:2000:98, punctele 18 și 19).

13 A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punctul 26), precum și primul considerent al Directivei 92/12, potrivit căruia „instituirea și funcționarea pieței interne presupun libera circulație a mărfurilor, inclusiv a celor supuse accizelor”.

14 Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, EU:C:1998:152, punctul 22).

15 A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punctul 30).

30. În concluzie, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, accizele sunt calculate, cu titlu principal, în funcție de volumul produsului, devin exigibile la momentul punerii în consum și sunt impuse numai pentru anumite produse [16].

31. În ceea ce privește în special accizele la alcool și la băuturi alcoolice, pe lângă directiva generală, accizele la aceste produse sunt reglementate de Directivele 92/83 și 92/84.

32. Prima este consacrată armonizării structurilor accizelor, în timp ce a doua privește apropierea ratelor.

33. În această privință, trebuie subliniat că, pentru alcool și băuturi alcoolice, armonizarea care rezultă din aceste directive a fost deja calificată drept o armonizare parțială [17].

34. Astfel, directivele iau act nu numai de diversitatea tradițiilor fiscale ale statelor membre [18] și în special de diferențele dintre metodele de taxare a berii existente în statele membre, ci autorizează de asemenea menținerea acestor metode.

35. Astfel, pe de o parte, articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 prevede că accizele aplicate la bere de către statele membre sunt stabilite în funcție de numărul de hectolitri/grade Plato sau de hectolitri/grad real de tărie la volum, iar articolul 6 din Directiva 92/84 prevede că rata minimă a accizelor la bere se stabilește la 0,748 [euro] pe hectolitru/grad Plato sau la 1,87 [euro] pe hectolitru/grad de alcool. Pe de altă parte, aceasta reiese cu claritate din al șaptelea considerent al Directivei 92/84, potrivit căruia metodele de accizare a berii diferă de la un stat membru la altul, iar această diferență trebuie menținută, în special prin stabilirea unei rate minime exprimate prin raportare la densitatea inițială și la conținutul în alcool al produsului.

36. Prin urmare, deși sistemul are ca obiectiv să reducă disparitățile naționale, printre altele prin definirea produselor supuse accizelor, prin impunerea unei rate sau a unui cuantum specific minim al accizei pentru fiecare produs și prin asigurarea evitării unor denaturări ale concurenței în cadrul pieței interne create de sistemele naționale, Directiva 92/84 impune numai accize minime pentru anumite tipuri de băuturi alcoolice și efectuează, astfel, doar o armonizare incompletă a ratelor accizelor.

37. Statele membre păstrează astfel posibilitatea de a proceda la o creștere generală a accizelor, de exemplu pentru a urmări atingerea obiectivelor specifice de sănătate publică, cu condiția totuși ca această impozitare să fie compatibilă cu articolul 110 TFUE [19].

38. În sfârșit, produsele supuse accizelor sunt definite având în vedere Nomenclatura combinată. În speță, berea este definită ca fiind orice produs sub codul NC 2203 sau orice produs care conține un amestec de bere cu băuturi nealcoolice sub codul NC 2206, în ambele cazuri concentrația reală alcoolică pe volum depășind 0,5 % vol [20].

B. Definiții

39. Pentru a facilita lectura prezentelor concluzii, trebuie definit, cu titlu introductiv, un anumit număr de termeni și de noțiuni a căror înțelegere este esențială pentru prezenta trimitere preliminară și pentru răspunsul propus la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

16 Hotărârea din 9 martie 2000, EKW și Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, punctul 44).

17 A se vedea Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:2000:98, punctul 17).

18 A se vedea Hotărârea din 24 februarie 2000, Comisia/Franța (C-434/97, EU:C:2000:98, punctul 18).

19 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Scotch Whisky Association și alții (C-333/14, EU:C:2015:527, punctul 143).

20 Articolul 2 din Directiva 92/83.

40. Această necesitate apare cu atât mai presantă cu cât reiese din observațiile părților că ele utilizează aceiași termeni, însă pentru a desemna lucruri diferite. De exemplu, reclamantul din litigiul principal desemnează prin „extract real” o noțiune care nu impune să se precizeze că produsul finit conține ingredientele adăugate după fermentare. Potrivit guvernului polonez, extractul real din produsul finit este un extract în care ingredientele adăugate după fermentare sunt luate în considerare. Pârâta din litigiul principal consideră că extractul real este partea extractului care nu a fost transformată în alcool sau în dioxid de carbon și desemnează prin noțiunea „extract general” extractul compus din extractul real și din zaharurile sau extractele adăugate după finalizarea procesului de fermentare.

41. În primul rând, deși, astfel cum au subliniat părțile în observațiile lor scrise, noțiunea „grad Plato” nu este definită în dreptul Uniunii, aceasta din urmă poate fi înțeleasă, în conformitate cu ceea ce indică știința producerii berii și astfel cum agreează părțile, ca o măsură a concentrației soluției. Este vorba, așadar, despre o măsură a raportului dintre ponderea extractului și ponderea totală a soluției aplicate concentrației de extract a mustului. Gradul Plato desemnează procentajul în masă al extractului sec al mustului.

42. Astfel, 23 de grade Plato caracterizează un must în care 23 g de extract sunt utilizate pentru 100 g de must, adică o soluție cu o concentrație de 23 % în greutate.

43. În ceea ce privește aspectul dacă noțiunea „grad Plato” implică măsurarea densității primare, corespunzătoare densității mustului primar, adică mustul înainte de fermentare, și anume reacția chimică naturală care transformă zahărul în alcool, aceasta este problema centrală ridicată de întrebarea preliminară a Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) și se va răspunde la aceasta în continuare.

44. Vorbim despre must primar până la momentul în care începe procesul de fermentare. Mustul primar este un produs intermediar compus din apă și din ingredientele berii pregătite pentru fermentare, precum hameiul și malțul de orz destinate fabricării berii, denumite de asemenea extracte, și care constituie baza procesului de fermentare.

45. Extractul real desemnează partea din extract care nu a fost transformată în alcool sau în dioxid de carbon la finalul fermentării.

46. Extractul adăugat corespunde extractului rezultat ca urmare a adăugării de arome sub formă de sirop după finalizarea fermentării.

47. Pentru a înțelege cum interacționează aceste noțiuni în cadrul producerii berii, trebuie amintit că mustul primar, compus din apă și din extract, se transformă la finalul fermentării în bere și în produse secundare, precum dioxidul de carbon sau drojdia. Berea astfel obținută este compusă din alcool, din extract netransformat în alcool, adică extract real, și din apă.

48. În sfârșit, berea aromatizată este fabricată pornind de la berea tradițională, la care sunt adăugate, în principiu după fermentare, sirop de zahăr, precum și arome.

49. În al doilea rând, în ceea ce privește calculul gradului Plato, măsura concentrației în greutate pe scara Plato este obținută după calcularea, cu ajutorul unor tabele stabilite, a densității soluției. De exemplu, o soluție cu o densitate de 1,1 corespunde cu 23,7 grade Plato.

50. Inițial, pentru a determina concentrația de extract a mustului primar în grade Plato, măsurarea era efectuată în mod direct asupra acestui lichid înainte de fermentarea alcoolică. Progresul tehnologic a permis, ulterior, apariția unui alt procedeu de măsurare. Astfel, gradul Plato poate fi calculat în temeiul caracteristicilor măsurate în produsul care rezultă din procesul de fermentare, și anume berea, datorită în special descoperirii existenței unei dependențe fizice constante între masa extractului mustului primar, masa de alcool care se formează în cursul procesului de fermentare și masa

extractului care rămâne după fermentare în produsul finit. Această dependență fizică, exprimată matematic prin formula Balling, permite calcularea conținutului de alcool al unui produs finit dacă se cunosc concentrația de extract a mustului primar și concentrația extractului real în produsul finit. Mai ales, această lege a dependenței fizice permite efectuarea calculului invers și stabilirea concentrației de extract a mustului primar dacă se cunosc cantitatea de alcool și concentrația extractului real în produsul finit.

51. În al treilea rând, pare să reiasă din observațiile scrise ale părților o oarecare confuzie între noțiunile „beri aromatizate” și „beri îndulcite”. Astfel, din decizia de trimitere reiese că, pentru instanțele naționale, noțiunile „bere aromatizată” și „bere îndulcită” sunt echivalente în măsura în care aromele ar fi substanțe edulcorante, în timp ce întrebarea preliminară menționează doar berile aromatizate. Guvernul polonez pare să distingă între cele două noțiuni, considerând că îndulcitorii fac parte dintre ingredientele adăugate berii tradiționale după fermentare, în procesul de fabricare a berii aromatizate. Guvernul spaniol, asemenea Comisiei Europene, pare să asimileze berea aromatizată berii îndulcite, expresiile „beri aromatizate” și „beri îndulcite” fiind utilizate fără deosebire în înscrisurile sale, în timp ce guvernul elen menționează doar berea aromatizată, citând în același timp îndulcitorii printre ingredientele care pot fi adăugate.

52. Aroma poate fi definită ca un aditiv alimentar destinat să dea un anumit parfum unui aliment, îndulcitorul desemnează fie o substanță care dă un gust dulce, fie, în ceea ce privește în special îndulcitorii de sinteză, un produs îndulcitor fără zahăr și sărac în calorii. Ținând seama de faptul că toate substanțele adăugate după fermentare pot avea un impact, deși în proporții diferite, asupra calculului gradelor Plato, noțiunile „beri aromatizate” și „beri îndulcite” trebuie considerate fiind similare, chiar dacă întrebarea preliminară le menționează doar pe primele.

53. În plus, trebuie subliniat, asemenea părților și instanței de trimitere, că ridică probleme în litigiul principal atât aromele adăugate după fermentare, cât și siropul de zahăr, întrucât luarea în considerare a ingredientelor adăugate după fermentare poate modifica măsura gradelor Plato.

54. Astfel, adăugarea de ingrediente și în special de zahăr după fermentare are ca efect să mărească masa extractului sec în produsul finit. În aceste condiții, noțiunea „arome” menționată în întrebarea preliminară trebuie înțeleasă ca referindu-se atât la arome *stricto sensu*, cât și la siropul de zahăr.

C. Analiza întrebării preliminare

55. Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că problema dacă, în practică, este posibil sau, dimpotrivă, imposibil să se identifice în produsul finit partea de extract sec care nu era prezentă în mustul primar merită, desigur, să fie analizată, însă trebuie abordată în mod necesar după definirea noțiunii „grad Plato” în sensul Directivei 92/83. Astfel, fezabilitatea practică nu trebuie să influențeze interpretarea juridică a acestei directive și a acestei noțiuni.

56. În special, vom aborda, după analiza noastră privind întrebarea preliminară și interpretarea solicitată de instanța de trimitere, faptul că, pe de o parte, pentru a determina gradul Plato, este eventual analizat mustul după fermentare și că, pe de altă parte, prin formula Balling, este posibil să se determine densitatea inițială a mustului.

57. Instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă, în scopul calculării conținutului în grade Plato al berii aromatizate și, prin urmare, al stabilirii accizelor aplicabile acestui produs, este necesar să se ia în considerare extractul sec al mustului primitiv sau extractul sec al produsului finit, care include ingredientele adăugate după fermentare, respectiv aromele și siropul de zahăr.

58. Această întrebare, deși este una tehnică, este inedită, întrucât Curtea nu a avut niciodată ocazia de a interpreta articolul 3 din Directiva 92/83 și prezintă, în plus, o miză dublă.

59. Pe de o parte, o astfel de interpretare este necesară, întrucât nici gradul Plato, nici metoda de calcul al acestuia din urmă nu sunt definite în legislația Uniunii [21], fapt care creează divergențe între statele membre [22].

60. Astfel, în măsura în care noțiunea „grad Plato” nu este definită în cadrul statelor membre care au optat pentru această metodă de calcul pentru a stabili structura accizelor la berea tradițională și aromatizată, unele state membre calculează conținutul în grade Plato luând în considerare ingredientele adăugate după fermentare, în timp ce altele îl calculează în funcție de mustul primar.

61. Or, recurgerea la aceste metode de calcul duce la niveluri de impozitare diferite pentru accize și poate să aibă un efect de denaturare între statele membre sau chiar să constituie o impozitare internă protectoare sau discriminatoare.

62. Pe de altă parte, ținând seama de diferențele menționate la punctul 60 din prezentele concluzii și de ratele care figurează la articolul 6 din Directiva 92/84, interpretarea articolului 3 din Directiva 92/83 are o importanță economică considerabilă, atât pentru operatorii economici, cât și, corelativ, pentru finanțele statelor membre.

63. Implicațiile prezentei cauze fiind circumscrise, trebuie prezentată, în continuare, interpretarea noastră cu privire la articolul 3 din Directiva 92/83.

64. În această privință, sunt posibile două interpretări diametral opuse.

65. Pe de o parte, directorul Administrației Vamale Poznań, precum și guvernele elen și polonez apreciază că Directiva 92/83 trebuie interpretată în sensul că, pentru a determina conținutul în grade Plato al berii aromatizate, trebuie luat în considerare produsul finit, inclusiv ingredientele adăugate după fermentarea mustului.

66. Pe de altă parte, Kompania Piwowarska, guvernul spaniol și Comisia susțin că această directivă trebuie interpretată în sensul că, pentru a determina conținutul în grade Plato al berii aromatizate, trebuie luat în considerare mustul primar și, prin urmare, nu trebuie luate în considerare ingredientele adăugate după fermentarea mustului.

67. Pentru a răspunde instanței de trimitere, trebuie amintit, într-o primă etapă, că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 coroborat cu articolul 6 din Directiva 92/84 definește două metode de calcul al accizei la bere. Prima metodă se bazează pe trei parametri, și anume, în primul rând, numărul de hectolitri de produs finit, în al doilea rând, gradul Plato al acestui produs și, în al treilea rând, rata accizei stabilită de statul membru, care nu poate fi inferioară ratei prevăzute la articolul 6 din Directiva 92/84. A doua metodă se bazează de asemenea pe multiplicarea a trei parametri, și anume, în primul rând, numărul de hectolitri de produs finit, gradul real de tărie la volum al produsului și rata accizei.

21 În această privință, este ilustrativ faptul că, în Avizul privind Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 92/84/CEE privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, Comitetul Economic și Social European (JO 2007, C 175, p. 1) face referire la definiția gradului Plato de pe site-ul internet Wikipedia (punctul 3.6 din acest aviz).

22 Pe de o parte, aceste divergențe au fost evidențiate de părți în înscrisurile lor și în ședință. Pe de altă parte, acestea reies din raportul final de evaluare externă a Directivei 92/83, care a urmat evaluării acestui text în cadrul programului pentru o reglementare inteligentă și performantă (REFIT). A se vedea Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the Harmonisation of the Structures of Excise Duties on Alcohol and Alcoholic Beverages – Final Report, disponibil la următoarea adresă de internet: 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 și în special recomandarea 15, potrivit căreia interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 ar trebui clarificată, în special în ceea ce privește berea la care se adaugă zahăr după fermentare, întrucât unele state membre calculează gradele Plato luând în considerare zahărul adăugat după fermentare, în timp ce alte state membre nu îl iau în considerare (p. 141 și 142).

68. Într-o a doua etapă, trebuie subliniat că, în temeiul unei jurisprudențe constante, interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 trebuie să se întemeieze pe formularea acestei dispoziții, pe contextul în care se încadrează și pe finalitatea directivei în cauză.

69. În primul rând, în ceea ce privește formularea acestei dispoziții, trebuie să se constate că unii dintre parametrii menționați în aceasta, precum numărul de hectolitri sau rata accizei, nu ridică probleme.

70. Pe de altă parte, al doilea parametru utilizat de cea de a doua metodă de calcul, și anume gradul real de tărie la volum al produsului, care figurează la articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/83, corespunde, potrivit afirmațiilor Comisiei, noțiunii „grad de alcool”, precum și noțiunii „titru volumic existent al produsului”, definită de dreptul Uniunii în capitolul 22 din anexa I la Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2016/1821 [23] ca fiind „numărul volumelor de alcool pur, la o temperatură de 20 °C, conținut în 100 volume de produs la acea temperatură”.

71. În schimb, noțiunea „grad Plato”, care figurează la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83, nu este definită în dreptul Uniunii, iar legislația Uniunii nu efectuează nicio trimitere la legislațiile naționale în ceea ce privește semnificația acestei noțiuni.

72. Într-o asemenea împrejurare, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cele ale principiului egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune o interpretare autonomă și uniformă, care trebuie stabilită ținând cont de contextul prevederii și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză [24].

73. În primul rând, din sensul obișnuit al noțiunii „grad Plato” în domeniul fabricării berii rezultă că gradul Plato al berii trebuie calculat în funcție de partea din extractul de bere care provine din mustul primar.

74. Deși părțile sunt de acord cu privire la faptul că gradul Plato desemnează concentrația mustului, în schimb, acestea sunt în dezacord în ceea ce privește mustul care trebuie luat în considerare, mustul primar sau mustul după fermentare, pentru a stabili accizele la berea aromatizată. Astfel, independent de problema menționată la punctul 55 din prezentele concluzii, pot fi avute în vedere două abordări ale noțiunii „grad Plato”.

75. Potrivit primei abordări, baza de impozitare a berii este determinată cu ajutorul noțiunilor utilizate în domeniul fabricării berii, precum grad Plato, „extract sec al mustului” sau „extract real”, care trebuie înțelese potrivit sensului lor din domeniul fabricării berii. Or, întrucât gradul Plato corespunde, în domeniul fabricării berii, concentrației mustului primar în greutate, acesta ar trebui calculat, pentru berea aromatizată, în funcție de partea din extractul de bere care provine din mustul primar supus fermentării, cu alte cuvinte în funcție de extractul real și, prin urmare, fără a ține seama de ingredientele adăugate după fermentare.

23 Regulamentul de punere în aplicare (UE) al Comisiei din 6 octombrie 2016 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 2016, L 294, p. 1).

24 A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11, punctul 11), Hotărârea din 21 octombrie 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, punctul 32), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 25).

76. Potrivit celei de a doua abordări, în vederea stabilirii accizei la berea aromatizată în temeiul Directivei 92/83, noțiunea „grad Plato” este autonomă în raport cu accepțiunea sa din domeniul fabricării berii. În special, conținutul în grade Plato al berii aromatizate ar trebui calculat pornind de la produsul finit în raport cu extractul general de must după fermentare, adică în raport cu extractul real și cu extractul adăugat și, prin urmare, ținând seama de ingredientele adăugate berii după finalizarea fermentării menționate.

77. Părțile nu contestă că, pentru aceeași bere aromatizată, alegerea uneia sau a celeilalte modalități de stabilire a gradului Plato nu este neutră, întrucât recurgerea la cea de a doua abordare implică o majorare deloc neglijabilă, de ordinul a 20 %, a gradelor Plato, și, prin urmare, o majorare semnificativă a accizei datorate.

78. Totuși, Kompania Piwowarska și Comisia susțin că formula Balling, care permite stabilirea concentrației de extract a mustului primar dacă sunt cunoscute cantitatea de alcool și concentrația extractului real în produsul finit, nu reflectă dependența fizică reală în cazul în care siropul de zahăr și aromele adăugate după fermentare sunt incluse în calcule. Astfel, din aceste calcule ar reieși o valoare fictivă a concentrației de extract a mustului primar care nu reflectă conținutul de extract sec al mustului.

79. Reclamantul din litigiul principal nu a contestat această afirmație și a convenit, în ședință, că formula Balling duce la un rezultat eronat atunci când sunt adăugate ingrediente după fermentare.

80. În plus, niciun element din Directiva 92/83 sau din Directiva 92/84 nu indică faptul că legiuitorul Uniunii ar fi intenționat să se îndepărteze de accepțiunea din domeniul fabricării berii a noțiunii „grad Plato” în scopul stabilirii accizei la bere.

81. În al doilea rând, interpretarea potrivit căreia noțiunea „grad Plato” este stabilită în raport cu mustul primar nu este repusă în discuție de utilizarea, la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83, a expresiei „produs finit”.

82. Astfel, spre deosebire de ceea ce susțin reclamantul din litigiul principal și guvernul polonez, considerăm că această expresie, care figurează atât la articolul 3 din Directiva 92/83, cât și la articolul 6 din Directiva 92/84, nu implică în mod necesar că gradele Plato trebuie calculate ținând seama de aromele și de siropul de zahăr adăugate după fermentare.

83. Astfel, deși este evident că noțiunea „produs finit”, care figurează la articolul 3 din Directiva 92/83, se aplică ambelor metode de stabilire a accizei la bere, considerăm, asemenea guvernului spaniol și Comisiei, că aceasta se referă în mai mare măsură la numărul de hectolitri decât la modul de calcul al conținutului în grade Plato, în sensul că baza impozabilă a accizei la bere este constituită de volumul produselor care intră în domeniul de aplicare al accizei, exprimat în hectolitri de produs finit.

84. În această privință, trebuie subliniat că, în pofida prezenței singulare de la articolul 3 din Directiva 92/83, noțiunea „produs finit” se referă la ambele metode de stabilire a accizei la bere, astfel cum atestă fără îndoială articolul 3 alineatul (1) din Propunerea de directivă a Consiliului privind armonizarea structurilor accizelor la băuturi alcoolice și la alcoolul conținut de alte produse [25], precum și articolul 6 din Propunerea de modificare a Directivei 92/84 [26].

25 JO 1990, C 322, p. 11. Potrivit acestui articol, „[a]cciza percepută de statele membre la bere este determinată prin referire la numărul de hectolitri/grad Plato de produs finit pus în consum sau care lipsește și care depășește o cantitate forfetară prevăzută eventual […]”. [traducere neoficială]

26 Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 92/84 privind apropierea ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice [COM(2006) 486 final]. Potrivit articolului 1 alineatul (4) din această propunere, articolul 6 din Directiva 92/84 este înlocuit după cum urmează: „De la 1 ianuarie 2008, rata minimă a accizelor la bere se stabilește la una dintre următoarele rate, prin referire la produsul finit: a) 0,98 [euro] pe hectolitru/grad Plato; b) 2,45 [euro] pe hectolitru/grad de alcool.” [traducere neoficială]

85. Totuși, indiferent că este vorba despre o metodă de calcul sau despre cealaltă, nu suntem convinși că noțiunea „produs finit” se referă la produsul pornind de la care trebuie calculată acciza. Astfel, o asemenea interpretare nu găsește, în opinia noastră, nicio bază solidă în formularea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83. În plus, astfel cum am menționat deja la punctul 67 din prezentele concluzii, noțiunea „produs finit”, care figurează la articolul 3 alineatul (1) din această directivă, vizează pur și simplu să precizeze, pentru fiecare dintre metodele de determinare a accizei la bere, că aceasta trebuie calculată în funcție de numărul de hectolitri de produs finit.

86. Având în vedere aceste elemente, definiția noțiunii „grad Plato” este independentă de utilizarea noțiunii „produs finit” din Directiva 92/83 și, prin urmare, nu se poate susține în mod valabil că această directivă și Directiva 92/84 și în special articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 impun ca gradul Plato să fie definit prin luarea în considerare a ingredientelor adăugate după fermentare.

87. Totuși, presupunând că expresia „produs finit” se aplică modului de calcul al gradelor Plato și că acest calcul este efectuat pornind de la extractul mustului pe baza berii finite, adică din „produsul finit”, aceasta nu înseamnă că ingredientele adăugate după fermentare trebuie să fie luate în considerare.

88. Astfel, pentru berea aromatizată, formula Balling nu permite să se determine în mod corect, lipsit de erori, conținutul de extract sec al mustului primar pe baza parametrilor berii finite.

89. Prin urmare, presupunând că Directiva 92/83 se referă la noțiunea „grad Plato” al produsului finit, această împrejurare nu poate justifica măsurarea gradelor Plato ale berii aromatizate în berea aromatizată după ce fabricarea acestui produs a luat sfârșit.

90. Din aceste elemente reiese că modul de redactare a articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 nu impune ca gradele Plato ale berii aromatizate să fie calculate luând în considerare aromele și siropul de zahăr adăugate după fermentare.

91. În al doilea rând, în ceea ce privește interpretarea contextuală, considerăm că aceasta demonstrează cu claritate că calculul gradelor Plato nu presupune, în cazul berii aromatizate, luarea în considerare a aromelor și a siropului de zahăr adăugate după fermentare.

92. Pe de o parte, articolul 28 din Directiva 92/83 prevede fără nicio ambiguitate că Regatul Unit poate continua să aplice scutirile pe care le-a aplicat la 1 ianuarie 1992 la „băuturile din malț concentrat al căror must [prealabil fermentării, a avut o densitate de extract primitiv de 1 200 (47° Plato)] sau mai mult”.

93. În cadrul acestei dispoziții, gradul Plato este luat în considerare pornind de la densitatea dinainte de fermentare, astfel, gradul Plato trebuie calculat în funcție de mustul primar, iar nu în funcție de mustul rezultat din fermentare.

94. Desigur, astfel cum au arătat mai multe părți în ședință, fiind vorba de o scutire, legiuitorul Uniunii s-a arătat mai elocvent, pentru a circumscrie domeniul de aplicare și întinderea acestei scutiri.

95. Totuși, faptul că legiuitorul Uniunii a furnizat precizări referitoare la calculul gradelor Plato în scopul aplicării unei scutiri nu înseamnă că, *a contrario*, aceste precizări nu privesc calculul accizei.

96. În plus, nu ni se pare de conceput faptul că legiuitorul Uniunii, în lipsa oricărei definiții a noțiunii „grad Plato”, a intenționat să impună două metode de calcul al acestei măsuri după cum viza accizarea sau scutirea de accize.

97. Pe de altă parte, legiuitorul a făcut referire la densitatea inițială a produsului supus accizelor într-un context extins, și anume Directiva 92/84.

98. Astfel, atunci când al șaptelea considerent al acestei directive subliniază existența a două metode de impozitare a berii și descrie aceste metode, acesta face referire, fără îndoială, la metodele prevăzute la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83.

99. Or, prin faptul că indică existența posibilității de a se permite menținerea diferitor metode de accizare a berii, în special prin stabilirea unei rate minime exprimate prin raportare la densitatea inițială și la conținutul în alcool al produsului, este evident că legiuitorul Uniunii subînțelege că calculul gradelor Plato trebuie să fie întemeiat pe mustul primar.

100. În al treilea rând, interpretarea teleologică confirmă, în opinia noastră, că nu trebuie să fie luat în considerare, în scopul calculării gradelor Plato, extractul provenit din aromele și din siropul de zahăr adăugate după finalizarea fermentării.

101. Prin intermediul armonizării structurilor și a ratelor accizelor la alcool și băuturi alcoolice, legiuitorul urmărește să impoziteze alcoolul consumat.

102. Astfel, este ilustrativ faptul că articolul 2 din Directiva 92/83 prevede, în ceea ce privește berea, că această directivă se aplică berii tradiționale și produselor constituite dintr-un amestec de bere cu băuturi nealcoolice sub codul NC 2206, cu condiția expresă ca, pentru aceste produse, concentrația reală alcoolică pe volum să depășească 0,5 % vol. În plus, reiese din articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată că volumul de alcool este indispensabil în vederea aplicării ratei accizei, din moment ce, dacă nu este atins un anumit volum de alcool, poate fi aplicată o rată redusă.

103. În plus, reiese din articolul 27 din Directiva 92/83 și din jurisprudența Curții că alcoolul destinat altor scopuri poate face obiectul unor scutiri [27].

104. Or, dacă obiectivul este de a armoniza, chiar și parțial, accizarea alcoolului astfel consumat, este necesară menținerea concordanței, desigur relativă, între raportul dintre ratele de accizare, pe de o parte, și raportul dintre gradul Plato și gradul de alcool, pe de altă parte.

105. Astfel, deși legiuitorul a autorizat, astfel cum am subliniat la punctele 34 și 35 din prezentele concluzii, menținerea diferitor metode de accizare a berii, faptul că acesta a stabilit rate de accizare referitoare la fiecare dintre aceste metode atestă, în opinia noastră, existența unei concordanței între aceste raporturi.

106. Astfel, ratele de accizare sunt legate prin faptul că rata minimă de accizare pe care trebuie să o aplice statele membre pe hectolitru/grad Plato de produs finit corespunde ratei minime de accizare pe care ar trebui să o aplice pe hectolitru/grad de alcool în ipoteza în care ar decide să aplice această a doua metodă de accizare. Totuși, întrucât raportul, observat empiric, dintre gradul Plato al berii și gradul de alcool al acesteia depinde de numeroși factori, acesta nu este absolut, ci poate oscila într-un anumit interval de valori.

107. În această privință, trebuie totuși amintit că, în cazul berii aromatizate, luarea în considerare a zaharurilor și a aromelor adăugate după fermentare mărește în mod semnificativ gradul Plato al acestui produs, în condițiile în care aceste ingrediente, fiind adăugate după fermentare, nu au nicio influență asupra gradului de alcool al acesteia.

108. Prin urmare, interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 propusă de reclamantul din litigiul principal, precum și de guvernele elen și polonez conduce, în consecință, la deconectarea metodelor de accizare și a ratelor accizelor și, mai ales, la accize mai mari la berea aromatizată.

27 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 aprilie 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, punctul 17).

109. Or, această poziție este contrară finalității accizării berii.

110. Astfel, deși este adevărat, desigur, că adăugarea unor ingrediente după fermentare duce la o diferență de volum, baza de impozitare a accizei nu poate fi totuși modificată, în măsura în care conținutul total de alcool în volum este același înainte și după adăugarea ingredientelor menționate, întrucât ingredientele adăugate după fermentare nu pot mări gradul de alcool.

111. Totuși, astfel cum am subliniat deja, luarea în considerare a ingredientelor adăugate după fermentare denaturează rezultatele aplicării formulei Balling prin faptul că numărul gradelor Plato este mărit în mod artificial și nu mai reflectă deloc gradul de alcool al berii.

112. Astfel, luarea în considerare, la calcularea gradelor Plato ale berii aromatizate, a aromelor și a zaharurilor adăugate după fermentare are drept consecință faptul că produse care au același grad de alcool sunt impozitate în mod diferit și că impozitarea este deconectată de gradul de alcool al berii.

113. Or, ținând seama de concordanța, chiar și relativă, dintre raportul dintre ratele de accizare, pe de o parte, și raportul dintre gradul Plato și gradul de alcool, pe de altă parte, faptul că legiuitorul a acceptat menținerea a diferite metode de accizare a berii și că a armonizat doar parțial accizele la bere nu autorizează statele membre să procedeze astfel și să impoziteze, *in fine*, nu numai alcoolul consumat sub formă de bere, ci și aromele și zahărul.

114. Având în vedere aceste elemente, argumentul potrivit căruia neluarea în considerare a ingredientelor adăugate după fermentare este echivalentă, în cazul berii aromatizate, cu a impozita nu produsul finit pus în consum, ci un produs intermediar și, prin urmare, cu a impozita în același mod două produse diferite nu este deloc convingător.

115. Pe lângă împrejurarea că noțiunea „produs intermediar” nu este definită de Directiva 92/83 și nu se aplică berii aromatizate care intră în domeniul de aplicare al articolului 2 din această directivă, trebuie să se constate că ingredientele adăugate după fermentare măresc volumul berii aromatizate și, prin urmare, acciza.

116. În plus, astfel cum rezultă din definiția noțiunii „grad Plato”, această metodă de accizare se bazează pe mustul primar, iar conținutul în grade Plato este, așadar, caracteristic pentru toate produsele finite, bere tradițională sau bere aromatizată, rezultate din must.

117. În aceste condiții, nu se poate susține că neluarea în considerare a ingredientelor adăugate după fermentare conduce la impozitarea în același mod a două produse diferite.

118. Pe de altă parte, interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 potrivit căreia această dispoziție nu impune calcularea gradelor Plato ale berii aromatizate luând în considerare aromele și siropul de zahăr adăugate după fermentare permite de asemenea o abordare uniformă a diferitor tipuri de bere și evitarea oricărei diferențieri între berile aromatizate și berile cărora li s-au adăugat îndulcitori artificiali, pentru care conținutul de extract real este mărit foarte puțin sau deloc, chiar dacă sunt adăugați îndulcitorii menționați.

119. Ținând seama de dezvoltările care precedă, trebuie abordat în prezent aspectul posibilității sau, dimpotrivă, al imposibilității de a identifica în produsul finit partea de extract sec care nu era prezentă în mustul primar.

120. Reiese din observațiile mai multor părți că informații precise cu privire la compoziția finală a berii, la ingredientele adăugate după fermentare, precum și analize ale berii aromatizate permit să se determine partea de arome și de zaharuri adăugate după fermentare în vederea aplicării formulei Balling.

121. În orice caz, ni se pare că este posibil să se determine concentrația de extract a mustului primar în grade Plato prin măsurarea directă a acestui lichid înainte de fermentarea alcoolică. Această metodă permite, spre deosebire de metoda întemeiată pe extractul conținut în produsul finit care include zahăr și alte ingrediente adăugate după fermentare, să se determine valoarea reală a concentrației de extract a mustului primar în grade Plato.

122. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, apreciem că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili baza de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, nu trebuie luat în considerare extractul provenit din aromele și din siropul de zahăr adăugate după finalizarea fermentării.

IV. Concluzie

123. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

„Articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili baza de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, nu trebuie luat în considerare extractul provenit din aromele și din siropul de zahăr adăugate după finalizarea fermentării."