



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

17 mai 2018*

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

În cauza C-30/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 19 octombrie 2016, primită de Curte la 20 ianuarie 2017, în procedura

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu

împotriva

Kompania Piwowska S.A. w Poznaniu,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii C. Vajda și E. Juhász, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 decembrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu, de M. Jurkowska și de C. Komorowski, în calitate de agenți, asistați de A. Toboła, radca prawny;
- pentru Kompania Piwowska S.A. w Poznaniu, de M. Gizicki, avocat, și de R. Pietrzak, doradca podatkowy;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de G. Papadaki, de E. Zisi, de M. Tassopoulou și de D. Tsagkaraki, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;

* Limba de procedură: polona.

– pentru Comisia Europeană, de C. Perrin și de Ł. Habiak, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 februarie 2018,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea 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 (JO 1992, L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (directorul Administrației Vamale din Poznań, Polonia), pe de o parte, și Kompania Piwowska S.A. w Poznaniu (denumită în continuare „Kompania Piwowska”), pe de altă parte, în legătură cu calcularea cuantumului accizei datorate de această societate pentru vânzarea de beri aromatizate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 92/83

- 3 Al cincilea și al șaselea considerent ale Directivei 92/83 au următorul cuprins:
„întrucât, în cazul berii, există posibilitatea de a permite metode alternative ale accizei la produsul finit;
întrucât, în cazul berii, este posibil să se permită, în anumite limite, ca statele membre să aplice acciza pe tranșe de densitate care acoperă mai mult de un grad Plato, cu condiția ca nivelul accizei să nu fie inferior nivelului comunitar minim;”.
- 4 Articolul 1 alineatul (1) din această directivă prevede:
„Statele membre aplică accize la bere în conformitate cu prezenta directivă.”
- 5 Articolul 2 din directiva menționată 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.”
- 6 Articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 are următorul cuprins:
„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.”

7 Articolul 5 din această directivă 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.”

8 Articolul 28 din Directiva 92/83 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 1 200 (47° Plato)»] sau mai mult;

[...]”

Directiva 92/84/CEE

9 Al doilea și al șaptelea considerent ale Directivei 92/84/CEE a 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) au următorul cuprins:

„întrucât Directiva 92/83/CEE [...] 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;”.

10 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.”

Dreptul polonez

- 11 Articolul 68 din ustawa o podatku akcyzowym (Legea privind accizele) din 23 ianuarie 2004 (Dz. U. nr. 29, poziția 257), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevede:

„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 a berii este numărul de hectolitri/grade Plato de produs finit.

4. Acciza la bere este de 6,86 [złoti polonezi (PLN) (aproximativ 1,63 euro)] pe hectolitr pentru fiecare grad Plato de produs finit.

5. Ministrul competent în materie de finanțe publice stabilește prin ordin modalitățile de calcul al bazei de impozitare a berii, ținând seama de bazele de impozitare aplicabile în statele membre.”

- 12 Articolul 1 alineatul 1 din rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (Ordinul ministrului de finanțe privind modalitățile de calcul al bazei de impozitare a berii) din 31 martie 2004 (Dz. U. nr. 70, poziția 635) prevede:

„În scopul calculării bazei de impozitare a berii, 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.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 13 Kompania Piwowska este o societate cu sediul în Polonia care produce bere, inclusiv bere aromatizată care se încadrează la poziția 2206 din Nomenclatura combinată și care este fabricată pornind de la berea tradițională la care se adăugă, după încheierea fermentării alcoolice, sirop de zahăr, arome și apă.
- 14 Într-o declarație fiscală inițială, Kompania Piwowska a stabilit cuantumul accizei datorate pentru vânzarea de bere aromatizată ținând seama, în calculul destinat să determine, aplicând formula Balling, gradele Plato ale acestei beri, de ingredientele care fuseseră adăugate în aceasta după încheierea procesului de fermentare. Acciza calculată pe această bază a fost achitată de această societate.
- 15 Ulterior, societatea menționată a adresat autorității fiscale o cerere de constatare a percepției unui excedent de accize pentru vânzarea de beri aromatizate în luna noiembrie a anului 2004, însoțită de o rectificare a declarației sale fiscale inițiale, susținând că modul de calcul al gradelor Plato pentru berile sale aromatizate, folosit în declarația sa inițială, era eronat. Potrivit Kompania Piwowska, zahărul conținut în produsul finit ar fi trebuit să fie scăzut din extractul real al berii în scopul aplicării formulei Balling, întrucât aceasta din urmă nu este aplicabilă decât berii tradiționale, mai precis berii fără aditivi.
- 16 Întrucât această cerere de constatare a excedentului perceput a fost respinsă de autoritatea fiscală de prim grad și întrucât această respingere a fost confirmată de organul de soluționare a căii de atac, Kompania Piwowska a depus o cerere introductivă la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznań, Polonia), care a anulat atât decizia autorității fiscale de prim grad, cât și pe cea a organului de soluționare a căii de atac.

- 17 Directorul Administrației Vamale din Poznań a sesizat instanța de trimitere cu un recurs în casație împotriva hotărârii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznań).
- 18 Instanța de trimitere arată că, în speță, greutatea extractului berii aromatizate este mai mare decât cea a extractului sec al mustului primar, din cauza creșterii densității determinate de adăugarea siropului de zahăr și, într-o mai mică măsură, a aromelor. Aceasta apreciază că îi revine sarcina de a stabili dacă articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 impune, atunci când baza de impozitare a berilor aromatizate este calculată în funcție de gradul Plato al acestora, să se ia în considerare conținutul în extract real al produsului finit – inclusiv extractul provenit din aromele adăugate după încheierea procesului de fermentare – sau să nu se ia în considerare ingredientele adăugate după încheierea acestui proces.
- 19 Această instanță constată că se confruntă cu două abordări diferite. Potrivit primei abordări, susținută de Kompania Piwowarska, noțiunile utilizate în scopul stabilirii bazei de impozitare a berii ar trebui să fie interpretate în sensul lor tehnic, specific domeniului fabricării berii, și nu ar putea fi modificate pentru motive fiscale. Or, întrucât un grad Plato echivalează cu 1 % de extract sec în masa mustului, numai acest extract, iar nu produsul final, ar trebui să servească drept referință pentru stabilirea gradului Plato. Prin urmare, gradul Plato al berilor aromatizate ar trebui să fie calculat prin intermediul formulei Balling, fără să se țină seama de ingredientele adăugate după încheierea procesului de fermentare. Acest punct de vedere s-ar baza pe ideea – care reiese din articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 – că, atunci când dispozițiile Uniunii prevăd posibilitatea adoptării a două metode alternative de calcul al bazei de impozitare a berii, aceste două metode trebuie să conducă la rezultate similare.
- 20 Potrivit celei de a doua abordări, susținută de directorul Administrației Vamale din Poznań, impozitarea în funcție de gradele Plato ar trebui să țină seama de toate extractele prezente în produsul finit, inclusiv de adaosurile de zahăr după încheierea procesului de fermentare. Această abordare s-ar întemeia pe faptul că legiuitorul a prevăzut că gradele Plato sunt stabilite pe baza produsului finit. Această abordare ar permite aplicarea aceluiași tratament fiscal în cazul berilor care au aceeași calitate gustativă și aceeași concentrație alcoolică, indiferent de deosebirile dintre tehnologiile utilizate pentru producerea lor.
- 21 Având îndoieli cu privire la interpretarea articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) 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 a berilor aromatizate, 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 22 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru stabilirea bazei de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, este necesar să se ia în considerare extractul sec al mustului primar sau extractul sec al produsului finit, care include arome și sirop de zahăr adăugate după încheierea procesului de fermentare.

- 23 Cu titlu introductiv, trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit articolului 3 alineatul (1) din Directiva 92/83, statele membre pot alege între două metode de calcul al bazei impozabile pentru acciza care grevează berea, și anume în funcție de numărul de hectolitri/grade Plato de produs finit sau în funcție de numărul de hectolitri/grad real de tărie la volum de produs finit.
- 24 În cazul Republicii Polone, din articolul 68 alineatul 3 din Legea privind accizele din 23 ianuarie 2004, în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, din articolul 1 alineatul 1 din Ordinul ministrului de finanțe privind modalitățile de calcul al bazei de impozitare a berii din 31 martie 2004, precum și din observațiile scrise ale directorului Administrației Vamale din Poznań reiese că acest stat membru a optat pentru metoda de calcul în funcție de numărul de hectolitri/grade Plato de produs finit.
- 25 În al doilea rând, trebuie precizat că, potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, berea aromatizată în discuție în litigiul principal este fabricată dintr-o bere tradițională la care se adaugă – în general după încheierea procesului de fermentare – sirop de zahăr și arome.
- 26 În al treilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctul 44 din concluzii, noțiunea „must primar” desemnează, până la momentul în care începe procesul de fermentare, amestecul compus din apă și din alte ingrediente ale berii pregătite pentru fermentare, precum malțul de orz și hameiul. „Extractul sec al mustului primar” constă în ansamblul celorlalte ingrediente ale mustului primar decât apa.
- 27 În ceea ce privește întrebarea adresată, trebuie arătat că noțiunea „grad Plato” prevăzută la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 nu este definită nici în această directivă, nici în alte acte ale Uniunii. În aceste condiții, semnificația acestei noțiuni trebuie stabilită conform sensului său obișnuit, ținând cont în același timp de contextul în care se utilizează și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 martie 2017, Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs Frankfurt am Main, C-568/15, EU:C:2017:154, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 28 În această privință, în primul rând, este cert că, potrivit sensului său obișnuit în domeniul fabricării berii, gradația Plato permite calcularea procentului de extract sec în masa mustului primar, un grad Plato echivalând cu 1 g de extract sec/100 g de must primar. Prin urmare, gradul Plato – astfel cum este înțeles în mod obișnuit în domeniul fabricării berii – este calculat fără a se lua în considerare aromele și siropul de zahăr adăugate în berile aromatizate după procesul de fermentare.
- 29 Utilizarea termenilor „pe produs finit” la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 nu este de natură să repună în discuție această interpretare. Astfel, după cum arată în mod întemeiat Comisia Europeană, faptul că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 se referă la grade Plato de produs finit înseamnă că numărul de grade Plato trebuie să fie o valoare care stabilește o caracteristică a produsului finit, indiferent dacă acest număr de grade este măsurat în produsul finit sau într-un stadiu anterior al procesului de producție.
- 30 Or, gradele Plato, care măsoară extractul sec în mustul primar utilizat pentru fermentare, continuă să caracterizeze toate produsele finite care provin din acest must, indiferent dacă aceste produse sunt bere tradițională sau bere aromatizată.
- 31 În al doilea rând, analiza contextuală confirmă că, în cadrul Directivei 92/83, calculul gradelor Plato ale berii aromatizate nu poate lua în considerare aromele și siropul de zahăr adăugate după încheierea procesului de fermentare.

- 32 În această privință, este necesar să se facă trimitere, pe de o parte, la articolul 28 prima liniuță din Directiva 92/83, care a recurs de asemenea la noțiunea „grade Plato”. Potrivit acestei dispoziții, Regatul Unit poate continua să aplice scutirile pe care le-a aplicat la 1 ianuarie 1992 în ceea ce privește, printre altele, băuturile din malț concentrat al căror must în prealabil fermentat avea, înainte de fermentare, o densitate de extract primar de 1 200 – cu alte cuvinte 47° Plato – sau mai mult.
- 33 După cum a arătat avocatul general la punctele 93 și 96 din concluzii, din respectivul articol 28 prima liniuță reiese fără echivoc că, în scopul aplicării acestei dispoziții, gradele Plato sunt luate în considerare pornind de la densitatea mustului primar înainte de fermentarea acestuia și că este de neconceput ca, în lipsa vreunei indicații în acest sens, legiuitorul Uniunii să fi intenționat să impună, în două dispoziții ale aceleiași directive, două metode diferite de calcul al gradelor Plato.
- 34 Pe de altă parte, în cadrul interpretării contextuale a Directivei 92/83, se justifică luarea în considerare a Directivei 92/84 prin care se stabilește rata minimă a accizelor la bere, a căror structură este stabilită de prima dintre aceste directive. Trebuie arătat că al șaptelea considerent al Directivei 92/84 menționează că metodele de accizare a berii diferă de la un stat membru la altul și indică faptul că există posibilitatea de a se permite menținerea acestei diferențe, în special prin stabilirea unei rate minime exprimate prin raportare fie la densitatea inițială, fie la conținutul în alcool al produsului.
- 35 Această rată minimă este stabilită la articolul 6 din directiva amintită în funcție de numărul de hectolitri/grad Plato de produs finit sau în funcție de numărul de hectolitri/grad de alcool de produs finit. Prin urmare, referirea la densitatea inițială a produsului, cuprinsă în considerentul al șaptelea al directivei menționate, trebuie să fie interpretată ca făcând trimitere la metoda de calcul al accizei la bere în funcție de gradele Plato ale acesteia, în timp ce referirea la conținutul în alcool al produsului, cuprinsă în același considerent, trebuie să fie interpretată ca făcând trimitere la metoda de calcul al accizei la bere în funcție de gradele de alcool ale acesteia. Rezultă de aici că gradele Plato trebuie să fie calculate, în scopul articolului 6 menționat, luând în considerare densitatea inițială a berii, cu alte cuvinte mustul primar al acesteia.
- 36 Or, cele două metode de stabilire a ratei minime a accizei prevăzute la articolul 6 din Directiva 92/84 corespund celor două metode de stabilire a accizei prevăzute la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83. Termenii „pe produs finit” și „la produsele finite” sunt de asemenea utilizați, în același mod, în aceste două articole.
- 37 Din cele care precedă rezultă că, ținând seama de sensul său obișnuit și de contextul în care este utilizată, noțiunea „grad Plato” prevăzută la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 trebuie să fie interpretată ca reprezentând o unitate de măsură referitoare la densitatea inițială a berii și, prin urmare, la mustul primar al acesteia.
- 38 Trebuie arătat, în al treilea rând, că o asemenea interpretare este de asemenea susținută de examinarea obiectivelor urmărite de regimul juridic stabilit prin Directivele 92/83 și 92/84.
- 39 Astfel, Directivele 92/83 și 92/84 urmăresc impunerea unui nivel minim al accizelor pe hectolitrul de bere, indiferent dacă aceasta este sau nu este aromatizată, din ce în ce mai ridicat pe măsură ce crește conținutul său în alcool. Prin urmare, acciza prevăzută de aceste directive are ca obiectiv, după cum a observat avocatul general la punctul 101 din concluzii, impozitarea alcoolului consumat.
- 40 Astfel, articolul 2 și articolul 5 alineatul (1) din Directiva 92/83 prevăd scutiri de accizare pentru berile sau pentru berile aromatizate a căror concentrație de alcool este mai mică de 0,5 % vol. și, respectiv, aplicarea unor cote reduse, inferioare ratei minime, în cazul berii a cărei tărie alcoolică nu depășește 2,8 % vol. În plus, din articolul 6 a doua liniuță din Directiva 92/84 reiese că quantumul minim al accizelor la bere, atunci când este calculat în funcție de gradul de alcool al berii, este direct proporțional cu acesta.

- 41 În ceea ce privește stabilirea bazei de impunere a accizei în funcție de gradația Plato, părțile din litigiul principal sunt de acord că, în principiu, cu cât este mai mare procentul de extract sec al mustului primar, cu atât este mai alcoolizată berea rezultată din acest must primar.
- 42 În schimb, după cum a arătat avocatul general la punctul 107 din concluzii, ingredientele adăugate după fermentare nu au nicio incidență asupra conținutului în alcool al produsului finit. Prin urmare, calcularea gradelor Plato ale unei beri aromatizate ținându-se seama nu numai de extractul sec al mustului primar, ci și de aromele și de siropul de zahăr care au fost adăugate după fermentare ar putea conduce la aplicarea unor accize mai mari în cazul acestei beri decât în cazul unei beri tradiționale care are același grad de alcool.
- 43 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 3 alineatul (1) din Directiva 92/83 trebuie să fie interpretat în sensul că, pentru stabilirea bazei de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, este necesar să se ia în considerare extractul sec al mustului primar, fără a se ține seama de aromele și de siropul de zahăr adăugate după încheierea fermentării.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

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 să fie interpretat în sensul că, pentru stabilirea bazei de impozitare a berilor aromatizate potrivit gradației Plato, este necesar să se ia în considerare extractul sec al mustului primar, fără a se ține seama de aromele și de siropul de zahăr adăugate după încheierea fermentării.

Semnături