Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
YVESA BOTA,
predstavljeni 1. februarja 2018 [1]

Zadeva C-30/17

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Trošarine – Direktiva 92/83/EGS – Člen 3(1) – Alkohol in alkoholne pijače – Pivo – Pivo z okusom – Stopnja Plato – Način izračuna“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 3(1) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače [2].

2. Predlog je bil vložen v okviru spora med Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (direktor carinskega urada v Poznanju, Poljska) in družbo Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (v nadaljevanju: Kompania Piwowarska), pivovarno, ki med drugim proizvaja tudi pivo z okusom, v zvezi z določitvijo načina izračuna stopenj Plato za določitev osnove za izračun trošarine, ki jo je morala Kompania Piwowarska plačati za prodajo piva z okusom za november 2004.

3. Sodišče mora na podlagi vprašanja za predhodno odločanje odločiti, ali je treba za določitev davčne osnove za pivo z okusom glede na stopnje Plato upoštevati arome in sladkorje, dodane po končani fermentaciji.

4. Razlaga, za katero je Sodišče zaprošeno, bo prva razlaga člena 3(1) Direktive 92/83 in pojma „stopnja Plato“.

5. V teh sklepnih predlogih bom predstavil razloge, iz katerih menim, da za določitev davčne osnove za pivo z okusom glede na stopnje Plato ni treba upoštevati arom in sladkorjev, dodanih po končani fermentaciji.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 206.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 92/12/EGS

6. Člen 6(1) Direktive Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov[3] je določal:

„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali ko se ugotovi primanjkljaj, od katerega je treba plačati trošarino v skladu s členom 14(3). […]“

2. Direktiva 92/83

7. V tretji, četrti in peti uvodni izjavi Direktive 92/83 je navedeno:

„ker je zaradi pravilnega delovanja notranjega trga treba določiti skupne opredelitve za vse zadevne izdelke;

ker je takšne opredelitve koristno opreti na tiste iz kombinirane nomenklature, veljavne na dan sprejetja te direktive;

ker je za pivo mogoče dovoliti alternativne metode izračunavanja trošarine od končnega izdelka“.

8. Oddelek I te direktive je naslovljen „Pivo“. V tem oddelku člen 2 določa:

„Za namen te direktive pomeni izraz ‚pivo‘ vsak izdelek iz tarifne oznake KN 2203 ali vsak izdelek, ki vsebuje mešanico piva in brezalkoholnih pijač, ki se uvršča v tarifno oznako KN 2206, v obeh primerih z vsebnostjo alkohola, ki presega 0,5 % vol.“

9. Člen 3 Direktive 92/83 določa:

„1. Trošarina, s katero države članice obdavčijo pivo, se določi glede na:

– število hektolitrov/stopnje Plato,

ali

– število hektolitrov/prostorninska vsebnost alkohola

v končnem izdelku.

2. Pri določitvi trošarine za pivo v skladu z zahtevami Direktive 92/84/EGS[4] lahko države članice zanemarijo decimalke stopnje Plato ali prostorninske vsebnosti alkohola.

3 UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179.

4 Direktiva Sveta z dne 19. oktobra 1992 o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 213).

Poleg tega lahko države članice, ki obračunajo trošarino glede na število hektolitrov/stopnje Plato, pivo razvrstijo v skupine, od katerih vsaka vključuje največ štiri stopnje Plato, pri čemer vsa piva iz iste skupine obdavčijo z enako trošarinsko stopnjo na hektoliter. Takšne stopnje morajo biti ali enake ali višje od najnižje stopnje, določene v členu 6 Direktive 92/84[…], v nadaljnjem besedilu ‚najnižja stopnja'."

10. Člen 5 Direktive 92/83 določa:

„1. Države članice lahko obdavčijo pivo z vsebnostjo alkohola, ki ne presega 2,8 % vol., po nižjih stopnjah, ki so lahko pod najnižjo.

2. Države članice lahko uporabo tega člena omejijo na izdelke, ki vsebujejo mešanico piva in brezalkoholnih pijač iz tarifne oznake KN 2206."

11. Oddelek IV te direktive je naslovljen „Vmesni izdelki". V tem oddelku člen 17(1) določa:

„Za namen te direktive ‚vmesni izdelki' pomenijo vse izdelke z vsebnostjo alkohola, ki presega 1,2 % vol., ne presega pa 22 % vol., iz tarifnih oznak KN 2204, 2205 in 2206, ki niso zajeti v členih 2, 8 in 12."

12. Člen 28 Direktive 92/83 spada v oddelek VII, naslovljen „Oprostitve", in določa:

„Združeno kraljestvo lahko še naprej uporablja oprostitve, ki so veljale 1. januarja 1992 za naslednje izdelke:

– pijača iz zgoščenega sladu, ki ima pred fermentacijo gostoto 1200 ekstrakta v sladici (47° Plato) ali več,

– aromatske grenčice z vsebnostjo alkohola od 44,2 do 49,2 % vol., ki vsebujejo od 1,5 % do 6 % teže enciana, začimb in drugih aromatskih sestavin in od 4 do 10 % teže sladkorja, dobavljene v steklenih posodah s po 0,2 litra izdelka ali manj."

3. Direktiva 92/84

13. V drugi in sedmi uvodni izjavi Direktive 92/84 je navedeno:

„ker Direktiva 92/83[…] vsebuje določbe o uskladitvi trošarinskih struktur za alkohol in alkoholne pijače;

[…]

ker se načini obdavčevanja piva v državah članicah razlikujejo in je dovoljeno te razlike ohraniti, tako, da se določi najnižja stopnja, izražena glede na vsebnost pivine in glede na vsebnost alkohola v izdelku".

14. Člen 6 Direktive 92/84 določa:

„Od 1. januarja 1993 je najnižja trošarinska stopnja za pivo:

– 0,748 [EUR] za eno Plato stopnjo na hektoliter

ali

– 1,87 [EUR] za en odstotek prostorninske vsebnosti alkohola na hektoliter

v končnem izdelku.“

B. Poljsko pravo

15. Člen 68(1), (3), (4) in (5) ustawa o podatku akcyzowym (zakon o trošarinah, kakor je bil spremenjen) z dne 23. januarja 2004[5] določa:

„1. Za namen tega zakona pomeni izraz ‚pivo‘ izdelke iz točke 13 priloge 2 in vse izdelke, ki so mešanica piva in brezalkoholnih pijač ter ki se uvrščajo v oznako 15.94.10 poljske klasifikacije blaga in storitev (PKWiU) in oznako KN 2206 00, z vsebnostjo alkohola, ki presega 0,5 % vol.“

[…]

3. Pivo se obdavči glede na število hektolitrov na stopnjo Plato v končnem izdelku.

4. Trošarina za pivo znaša 6,86 PLN [(poljski zloti, približno 1,63 EUR)] za vsako stopnjo Plato na hektoliter končnega izdelka.

5. Minister, pristojen za javne finance, z uredbo določi način določitve davčne osnove za pivo, pri čemer upošteva davčne osnove, ki jih uporabljajo države članice.“

16. Člen 1(1) rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (uredba ministra za finance o načinu določitve davčne osnove za pivo) z dne 31. marca 2004[6] določa:

„Za določitev davčne osnove za pivo se za 1 stopnjo Plato šteje 1 % m/m sladice, pri čemer je podlaga za izračun vsebnost alkohola in preostalega ekstrakta v končnem izdelku.“

II. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17. V postopku v glavni stvari gre za spor med direktorjem carinskega urada v Poznanju in družbo Kompania Piwowarska, ki proizvaja tradicionalno pivo in pivo z okusom, v zvezi z določitvijo načina izračuna stopenj Plato za določitev osnove za izračun trošarine, ki jo je morala Kompania Piwowarska plačati za prodajo piva z okusom za november 2004.

18. Potem ko je Kompania Piwowarska najprej oddala davčno napoved, v kateri je v davčni osnovi za pivo z okusom upoštevala sestavine, dodane po končanem procesu fermentacije, in ta davek plačala, je davčni upravi poslala popravek te napovedi in zahtevek za ugotovitev preplačila trošarine na prodajo piva z okusom. Trdila je, da je to preplačilo posledica napačne stopnje Plato, ker je v bil v njej upoštevan sladkor, dodan po fermentaciji.

19. Prvostopenjski davčni organ in nato pritožbeni organ sta zahtevek za ugotovitev preplačila zavrnila z obrazložitvijo, da je treba za pivo z okusom stopnje Plato in posledično višino trošarine izračunati ob upoštevanju arom na osnovi sladkorja v končnem izdelku, ki so bile dodane po fermentaciji.

5 Dz. U. iz leta 2004, št. 29, rubrika 257.

6 Dz. U. iz leta 2004, št. 70, rubrika 635.

20. Kompania Piwowarska je vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (upravno sodišče vojvodstva v Poznanju, Poljska), ki je s sodbo z dne 5. decembra 2014 razveljavilo odločbo pritožbenega organa in prejšnjo odločbo, ki jo je izdal vodja carinskega urada v Poznanju. To upravno sodišče je menilo, da je treba pri izračunu vsebnosti preostalega ekstrakta v končnem izdelku odšteti arome, ki so mu bile dodane, zlasti sladkor in sirup.

21. Direktor carinskega urada v Poznanju je pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo, v kateri je med drugim navedel, da sta z odločbo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (upravno sodišče vojvodstva v Poznanju) kršena člen 68(3) in (4) zakona o trošarinah ter člen 1(1) uredbe ministra za finance o načinu določitve davčne osnove za pivo, saj te določbe, ki so skladne z Direktivo 92/83, ne omogočajo, da se pri izračunu trošarine od preostalega ekstrakta odšteje količina dodanega ekstrakta, ki izhaja iz dodatka arom v obliki sirupa po končani fermentaciji.

22. Kompania Piwowarska je znova navedla svoje trditve, v skladu s katerimi se v bistvu sladkor, dodan po končani fermentaciji, ne more šteti za sestavino suhega ekstrakta sladice in ne bi smel biti vključen v davčno osnovo za pivo z okusom.

23. V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba ob upoštevanju člena 3(1) in ciljev Direktive Sveta 92/83 pri določitvi davčne osnove za piva z okusom glede na stopnje Plato ekstrakt arom, ki so bile dodane po zaključku fermentacije, prišteti preostalemu ekstraktu v končnem izdelku ali pa se ekstrakt dodanih snovi ne upošteva?“

III. Analiza

A. Trošarine v Uniji

24. V Uniji predpisi o trošarinah zajemajo splošno direktivo, to je Direktivo 92/12[7], ter direktive, ki se nanašajo posebej na nekatere izdelke, kot so alkohol, tobak in energija,[8] in s katerimi se izvaja minimalna uskladitev področja.[9]

25. Kljub tem aktom, kot sem že opozoril,[10] v pravu Unije ne obstaja splošno sprejeta opredelitev pojma „trošarina“.

7 Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

8 V zvezi z alkoholom gre za direktivi 92/83 in 92/84; v zvezi s tobakom za Direktivo Sveta 92/79/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju davkov na cigarete (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 202), Direktivo Sveta 92/80/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju davkov na predelani tobak razen cigaret (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 3, zvezek 13, str. 204), Direktivo Sveta 95/59/ES z dne 27. novembra 1995 o davkih, razen prometnih davkov, ki vplivajo na porabo tobačnih izdelkov (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 283) in Direktivo Sveta 2011/64/EU z dne 21. junija 2011 o strukturi in stopnjah trošarine, ki velja za tobačne izdelke (UL 2011, L 176, str. 24); v zvezi z energijo pa za Direktivo Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o usklajevanju struktur trošarin za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 12), Direktivo 92/82/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju stopenj trošarine za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 19) in Direktivo Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405).

9 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Fennellyja v zadevi Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, točka 17). V teh sklepnih predlogih je generalni pravobranilec N. Fennelly poudaril, da je bila uskladitev, ki izhaja iz Direktive 92/12, opredeljena kot „splošna in prilagodljiva uskladitev“ oziroma uskladitev na podlagi „najmanjšega skupnega imenovalca“.

10 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Fennellyja v zadevi Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, točka 18).

26. Tako po zgledu Direktive 92/12[11] v Direktivi 2008/118 ta pojem ni opredeljen in v njenem členu 1(1) je v skladu z uvodno izjavo 9 zgolj navedeno, da ta direktiva določa „splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga“, in sicer energentov in električne energije, alkohola in alkoholnih pijač ter tobačnih izdelkov.

27. Vseeno splošni sistem Direktive 92/12 in pozneje splošni sistem Direktive 2008/118 pričata o tem, da se lahko trošarine razumejo kot posebni posredni davki na porabo blaga, ki uresničujejo več ciljev, med drugim prinašati prihodke v javno blagajno in odvračati od porabe nekaterega blaga.[12]

28. Cilj splošne direktive je prispevati k uresničevanju notranjega trga z zagotovitvijo prostega pretoka trošarinskih izdelkov.[13] Ta direktiva tako določa približevanje zakonodaj držav članic, ki urejajo te vrste obdavčitve, da „se zagotovi, da so obveznosti plačila trošarine v vseh državah članicah enake“.[14]

29. Ker so trošarine davek na potrošnjo, mora biti obveznost njihovega plačila določena čim bližje končnemu potrošniku, zato člen 6(1) Direktive 92/12 določa, da obveznost plačila trošarine nastane ob sprostitvi v porabo ali v podobnih položajih.[15] Tako je obdavčljivi dogodek proizvodnja ali uvoz trošarinskega blaga na ozemlje Unije, obveznost plačila pa izhaja iz sprostitve tega blaga v porabo.

30. Skratka, kot izhaja iz sodne prakse Sodišča, se trošarine primarno izračunajo na podlagi količine izdelka, obveznost njihovega plačila nastane ob sprostitvi obdavčenih izdelkov v porabo in z njimi so obdavčeni samo določeni izdelki.[16]

31. Kar zadeva posebej trošarine za alkohol in alkoholne pijače, jih poleg splošne direktive urejata direktivi 92/83 in 92/84.

32. Prva je namenjena uskladitvi strukture trošarin, medtem ko se druga nanaša na približevanje trošarinskih stopenj.

33. V zvezi s tem je treba poudariti, da je bila glede alkohola in alkoholnih pijač uskladitev, izvedena s tema direktivama, že opredeljena kot delna uskladitev.[17]

34. V direktivah namreč ni le ugotovljena različnost davčnih tradicij držav članic,[18] zlasti razlike med načini obdavčevanja piva, ki obstajajo v državah članicah, ampak je tudi dovoljena ohranitev teh načinov.

35. Tako na eni strani člen 3(1) Direktive 92/83 določa, da se trošarina, s katero države članice obdavčijo pivo, določi glede na število hektolitrov na stopnjo Plato ali glede na število hektolitrov na prostorninsko vsebnost alkohola, člen 6 Direktive 92/84 pa določa, da je najnižja trošarinska stopnja za pivo 0,748 EUR za eno stopnjo Plato na hektoliter ali 1,87 EUR za en odstotek prostorninske vsebnosti alkohola na hektoliter. Na drugi strani iz sedme uvodne izjave Direktive 92/84 jasno izhaja, da se načini obdavčevanja piva v državah članicah razlikujejo in da se morajo te razlike ohraniti, tako da se določi najnižja stopnja, izražena glede na vsebnost pivine in glede na vsebnost alkohola v izdelku.

11 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Fennellyja v zadevi Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, točka 17).

12 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja v zadevi Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, točki 25) in sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, točka 2). Glej tudi sodbo z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točki 18 in 19).

13 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja v zadevi Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, točka 26) in prvo uvodno izjavo Direktive 92/12, v skladu s katero „vzpostavitev in delovanje notranjega trga zahteva prosti pretok blaga, tudi trošarinskega“.

14 Sodba z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152, točka 22).

15 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja v zadevi Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, točka 30).

16 Sodba z dne 9. marca 2000, EKW in Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, točka 44).

17 Glej sodbo z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 17).

18 Glej sodbo z dne 24. februarja 2000, Komisija/Francija (C-434/97, EU:C:2000:98, točka 18).

36. Čeprav je torej cilj sistema zmanjšati nacionalne razlike, zlasti z opredelitvijo trošarinskih izdelkov, določitvijo posebne minimalne trošarinske stopnje ali zneska za vsak izdelek in preprečevanjem, da bi nacionalni sistemi povzročili izkrivljanje konkurence na notranjem trgu, Direktiva 92/84 določa le minimalne trošarine za nekatere vrste alkoholnih pijač in torej trošarinskih stopenj ne usklajuje v celoti.

37. Države članice tako ohranijo možnost, da na splošno povišajo trošarine zlasti zato, da bi na primer uresničile posebne cilje javnega zdravja, vendar pod pogojem, da je ta obdavčitev združljiva s členom 110 PDEU. [19]

38. Nazadnje, trošarinski izdelki so opredeljeni v skladu s kombinirano nomenklaturo. V obravnavani zadevi je pivo opredeljeno kot vsak izdelek iz tarifne oznake KN 2203 ali vsak izdelek, ki vsebuje mešanico piva in brezalkoholnih pijač ter ki se uvršča v tarifno oznako KN 2206, v obeh primerih z vsebnostjo alkohola, ki presega 0,5 % vol. [20]

B. Opredelitev pojmov

39. Za lažje branje teh sklepnih predlogov je treba uvodoma opredeliti nekatere izraze in pojme, katerih razumevanje je bistveno za ta postopek predhodnega odločanja in za odgovor, ki ga predlagam na vprašanje predložitvenega sodišča.

40. Ta potreba je toliko bolj nujna, ker je iz stališč strank razvidno, da uporabljajo iste izraze, vendar za označevanje različnih stvari. Na primer, vlagatelj kasacijske pritožbe v postopku v glavni stvari z izrazom „preostali ekstrakt“ označuje pojem, ki ne zahteva pojasnila, da končni izdelek vsebuje sestavine, dodane po fermentaciji. Po mnenju poljske vlade je preostali ekstrakt v končnem izdelku ekstrakt, v katerem se nujno upoštevajo sestavine, dodane po fermentaciji. Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo pa meni, da preostali ekstrakt pomeni delež ekstrakta, ki ni bil spremenjen v alkohol ali ogljikov dioksid, in s pojmom „splošni ekstrakt“ označuje ekstrakt, sestavljen iz preostalega ekstrakta in sladkorjev ali ekstraktov, dodanih po končanem procesu fermentacije.

41. Prvič, čeprav – kot so stranke poudarile v svojih pisnih stališčih – pojem „stopnja Plato“ v pravu Unije ni opredeljen, ga je v skladu z ugotovitvami pivovarske znanosti, in kot se strinjajo stranke, mogoče razumeti kot mersko enoto za masno koncentracijo raztopine. Gre torej za mersko enoto, ki označuje razmerje med težo ekstrakta in težo celotne raztopine ter se uporablja za koncentracijo ekstrakta sladice. Stopnja Plato označuje masni delež suhega ekstrakta sladice.

42. Tako 23 stopenj Plato označuje sladico, v kateri je uporabljenega 23 g ekstrakta na 100 g sladice, to je raztopina z masno koncentracijo 23 %.

43. Vprašanje, ali pojem „stopnja Plato“ zahteva, da se izmeri začetna gostota, ki ustreza gostoti pivine, to je sladice pred fermentacijo, ki je naravna kemijska reakcija, pri kateri se sladkor spremeni v alkohol, je bistvo vprašanja ki ga je v predhodno odločanje predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) in na katero bom odgovoril v nadaljevanju.

44. O pivini govorimo do trenutka, ko se začne proces fermentacije. Pivina je vmesni proizvod, sestavljen iz vode in pivovskih sestavin, pripravljenih za fermentacijo, kot sta hmelj in ječmenov slad, ki so namenjene varjenju piva in se imenujejo tudi ekstrakt, so pa osnova za proces fermentacije.

45. Preostali ekstrakt označuje delež ekstrakta, ki se po končani fermentaciji ni spremenil v alkohol ali ogljikov dioksid.

19 Glej moje sklepne predloge v zadevi Scotch Whisky Association in drugi (C-333/14, EU:C:2015:527, točka 143).
20 Člen 2 Direktive 92/83.

46. Dodani ekstrakt ustreza ekstraktu, ki je nastal z dodatkom arom v obliki sirupa po končani fermentaciji.

47. Da bi razumeli, kako ti pojmi medsebojno delujejo pri proizvodnji piva, je treba spomniti, da se pivina, sestavljena iz vode in ekstrakta, ob končani fermentaciji spremeni v pivo in sekundarne produkte, kot so ogljikov dioksid ali kvasovke. Tako dobljeno pivo je sestavljeno iz alkohola, ekstrakta, ki se ni spremenil v alkohol, to je preostalega ekstrakta, in vode.

48. Nazadnje, pivo z okusom je proizvedeno iz tradicionalnega piva, ki se mu načeloma po fermentaciji dodajo sladkorni sirup in arome.

49. Drugič, kar zadeva izračun stopnje Plato, se masna koncentracija na lestvici Plato izmeri, potem ko se na podlagi uveljavljenih preglednic izračuna gostota raztopine. Na primer, raztopina z gostoto 1,1 ustreza 23,7 stopnje Plato.

50. Prvotno se je za določitev koncentracije ekstrakta v pivini v stopnjah Plato merjenje izvajalo neposredno v tej tekočini pred alkoholno fermentacijo. Tehnološki napredek je nato omogočil nastanek drugega postopka merjenja. Tako se lahko stopnja Plato izračuna na podlagi značilnosti, izmerjenih v izdelku, ki nastane s fermentacijo, to je v pivu, zlasti zaradi odkritja, da obstaja stalna fizikalna odvisnost med maso ekstrakta v pivini, maso alkohola, ki nastane pri fermentaciji, in maso ekstrakta, ki po fermentaciji ostane v končnem izdelku. Ta fizikalna odvisnost, ki je matematično izražena z Ballingovo formulo, omogoča izračun vsebnosti alkohola v končnem izdelku, če sta znani koncentracija ekstrakta v pivini in koncentracija preostalega ekstrakta v končnem izdelku. Ta zakon fizikalne odvisnosti omogoča predvsem obratni izračun in določitev koncentracije ekstrakta v pivini, če sta znani količina alkohola in koncentracija preostalega ekstrakta v končnem izdelku.

51. Tretjič, iz pisnih stališč strank je, kot se zdi, razvidna določena zmeda glede pojmov „piva z okusom“ in „sladkana piva“. Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da sta pred nacionalnima sodiščema pojma „pivo z okusom“ in „sladkano pivo“ enakovredna, ker naj bi šlo za arome sladila, čeprav so v vprašanju za predhodno odločanje omenjena samo piva z okusom. Poljska vlada, kot se zdi, razlikuje med obema pojmoma, hkrati pa meni, da so sladila del sestavin, dodanih tradicionalnemu pivu po fermentaciji v procesu proizvodnje piva z okusom. Španska vlada tako kot Evropska komisija enači, kot se zdi, pivo z okusom in sladkano pivo, pri čemer izraza „sladkana piva“ in „piva z okusom“ v svojih pisanjih uporablja brez razlikovanja, medtem ko grška vlada omenja samo pivo z okusom in sladila navaja med sestavinami, ki se lahko dodajo.

52. Aroma je lahko opredeljena kot aditiv, ki daje živilu določen vonj, sladilo pa označuje bodisi sestavino, ki daje sladek okus, bodisi v primeru sintetičnih sladil proizvod, ki sladka brez sladkorja in je nizkokaloričen. Ob upoštevanju, da lahko vse snovi, dodane po fermentaciji, čeprav v različnih deležih, vplivajo na izračun stopenj Plato, je treba pojma „piva z okusom“ in „sladkana piva“ obravnavati kot podobna, tudi če so v vprašanju za predhodno odločanje omenjena samo prva.

53. Poleg tega je treba po zgledu strank in predložitvenega sodišča poudariti, da so v sporu o glavni stvari problematični tako arome, dodane po fermentaciji, kot sladkorni sirup, saj lahko upoštevanje sestavin, dodanih po fermentaciji, spremeni izmerjene stopnje Plato.

54. Z dodatkom sestavin in zlasti sladkorja po fermentaciji se namreč poveča masa suhega ekstrakta v končnem izdelku. V teh okoliščinah je treba pojem „arome“ iz vprašanja za predhodno odločanje razumeti kot arome v strogem pomenu besede in kot sladkorni sirup.

C. Analiza vprašanja za predhodno odločanje

55. Uvodoma je treba poudariti, da vprašanje, ali je v praksi mogoče oziroma, nasprotno, nemogoče v končnem izdelku ugotoviti delež suhega ekstrakta, ki ni bil prisoten v pivini, seveda zahteva, da se zadržimo ob njem, vendar ga je treba nujno obravnavati po opredelitvi pojma „stopnja Plato“ v smislu Direktive 92/83. Praktična izvedljivost namreč ne sme vplivati na pravno razlago te direktive in tega pojma.

56. Natančneje, po analizi vprašanja za predhodno odločanje in razlage, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, bom obravnaval, prvič, dejstvo, da se za določitev stopnje Plato eventualno analizira sladica po fermentaciji, in drugič, to, da je z Ballingovo formulo mogoče določiti prvotno gostoto sladice.

57. Predložitveno sodišče v bistvu Sodišče prosi za določitev, ali je treba za izračun vsebnosti v stopnjah Plato v pivu z okusom in posledično za določitev trošarine za ta izdelek upoštevati suhi ekstrakt v pivini ali suhi ekstrakt v končnem izdelku, ki vključuje sestavine, dodane po fermentaciji, to je arome in sladkorni sirup.

58. To vprašanje, naj je še tako tehnično, je novo, saj Sodišče še nikoli ni imelo priložnosti razlagati člena 3 Direktive 92/83, zato ima to vprašanje tudi dvojni pomen.

59. Na eni strani je taka razlaga potrebna, saj v zakonodaji Unije nista opredeljeni niti stopnja Plato niti metoda izračuna te stopnje,[21] kar ustvarja razlike med državami članicami.[22]

60. Namreč, čeprav pojem „stopnja Plato“ v državah članicah, ki so se odločile za to metodo izračuna, da bi določile strukturo trošarine za tradicionalno pivo in pivo z okusom, ni opredeljen, nekatere države članice vsebnost v stopnjah Plato izračunavajo tako, da upoštevajo sestavine, dodane po fermentaciji, medtem ko jo druge izračunajo z upoštevanjem pivine.

61. Uporaba teh metod izračuna pa pomeni različne stopnje obdavčitve s trošarinami in ima lahko izkrivljajoč učinek med državami članicami, pomeni lahko celo zaščitno ali diskriminatorno notranjo obdavčitev.

62. Na drugi strani ima ob upoštevanju razlik, omenjenih v točki 60 teh sklepnih predlogov, in stopenj, navedenih v členu 6 Direktive 92/84, razlaga člena 3 Direktive 92/83 velik gospodarski pomen tako za gospodarske subjekte kot, posledično, za finance držav članic.

63. Potem ko sem opredelil pomen te zadeve, moram zdaj predstaviti svojo razlago člena 3 Direktive 92/83.

64. V zvezi s tem obstajata dve popolnoma nasprotujoči si razlagi.

21 V zvezi s tem je značilno, da se Evropski ekonomsko-socialni odbor v mnenju o predlogu Direktive Sveta o spremembi Direktive 92/84/EGS o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače (UL 2007, C 175, str. 1) sklicuje na opredelitev stopnje Plato v spletni enciklopediji Wikipedia (točka 3.6 tega mnenja).

22 Na eni strani so stranke te razlike poudarile v svojih pisanjih in na obravnavi. Na drugi strani te razlike izhajajo iz končnega poročila o zunanji oceni Direktive 92/83, ki je bilo sestavljeno po oceni tega akta v okviru programa ustreznosti in uspešnosti predpisov (REFIT). Glej Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the Harmonisation of the Structures of Excise Duties on Alcohol and Alcoholic Beverages – Final Report, na voljo na tem internetnem naslovu: 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, zlasti priporočilo 15, v skladu s katerim bi bilo treba razlago člena 3(1) Direktive 92/83 pojasniti, med drugim v zvezi s pivom, ki se mu po fermentaciji doda sladkor, saj nekatere države članice stopnje Plato izračunavajo tako, da upoštevajo sladkor, dodan po fermentaciji, medtem ko ga druge države članice ne upoštevajo (str. 141 in 142).

65. Na eni strani direktor carinskega urada v Poznanju ter grška in poljska vlada menijo, da je treba Direktivo 92/83 razlagati tako, da je treba za določitev vsebnosti v stopnjah Plato v pivu z okusom upoštevati končni izdelek, vključno s sestavinami, dodanimi po fermentaciji sladice.

66. Na drugi strani družba Kompania Piwowarska, španska vlada in Komisija trdijo, da je treba to direktivo razlagati tako, da je treba za določitev vsebnosti v stopnjah Plato v pivu z okusom upoštevati pivino in posledično ne upoštevati sestavin, dodanih po fermentaciji sladice.

67. Da bi odgovoril na vprašanje predložitvenega sodišča, moram najprej spomniti, da sta v členu 3(1) Direktive 92/83 v povezavi s členom 6 Direktive 92/84 opredeljeni dve metodi izračuna trošarine za pivo. Prva metoda temelji na treh parametrih, in sicer, prvič, številu hektolitrov končnega izdelka, drugič, stopnji Plato tega izdelka in, tretjič, trošarinski stopnji, ki jo določi država članica in ne more biti nižja od stopnje, določene v členu 6 Direktive 92/84. Druga metoda prav tako temelji na pomnožitvi treh parametrov, in sicer števila hektolitrov končnega izdelka, vsebnosti alkohola v izdelku in trošarinske stopnje.

68. Nato moram poudariti, da mora v skladu z ustaljeno sodno prakso razlaga člena 3(1) Direktive 92/83 temeljiti na besedilu te določbe, okviru, v katerega se uvršča, in ciljih zadevne direktive.

69. Na prvem mestu, kar zadeva besedilo te določbe, je treba ugotoviti, da nekateri v njej omenjeni parametri, kot sta število hektolitrov ali trošarinska stopnja, niso problematični.

70. Poleg tega drugi parameter, uporabljen pri drugi metodi izračuna, to je vsebnost alkohola v izdelku, in določen v členu 3(2) Direktive 92/83, po navedbah Komisije ustreza pojmu „odstotek prostorninske vsebnosti alkohola“ in pojmu „dejanski volumski odstotek alkohola“, ki je v pravu Unije opredeljen v poglavju 22 Priloge I k Izvedbeni uredbi (EU) 2016/1821 [23] kot „število volumskih enot čistega alkohola, ki ga pri temperaturi 20 °C vsebuje 100 volumskih enot proizvoda pri tej temperaturi“.

71. Nasprotno pa v pravu Unije pojem „stopnja Plato“ iz člena 3(1) Direktive 92/83 ni opredeljen in zakonodaja Unije v zvezi s pomenom tega pojma nikjer ne napotuje na nacionalne zakonodaje.

72. V takih okoliščinah v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in načela enakosti izhaja, da je treba izraze iz posamezne določbe prava Unije, ki ne napotuje izrecno na pravo držav članic za določitev njenega pomena in obsega, običajno v vsej Uniji razlagati samostojno in enotno, pri čemer je treba upoštevati sobesedilo določbe in cilj zadevne ureditve. [24]

73. Prvič, iz običajnega pomena pojma „stopnja Plato“ na področju pivovarstva izhaja, da je treba stopnjo Plato za pivo izračunati glede na delež ekstrakta v pivu, ki izhaja iz pivine.

74. Čeprav se stranke strinjajo, da stopnja Plato označuje masno koncentracijo sladice, pa se, nasprotno, ne strinjajo glede sladice, ki jo je treba upoštevati, to je sladice pred fermentacijo (pivina) ali sladice po fermentaciji, da se določi trošarina za pivo z okusom. Tako je mogoče neodvisno od težave, omenjene v točki 55 teh sklepnih predlogov, predvideti dva pristopa k pojmu „stopnja Plato“.

23 Izvedbena uredba Komisije (EU) z dne 6. oktobra 2016 o spremembi Priloge I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL 2016, L 294, str. 1).

24 Glej sodbe z dne 18. januarja 1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11, točka 11); z dne 21. oktobra 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, točka 32), in z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 25).

75. Pri prvem pristopu se davčna osnova za pivo določi s pojmi, ki se uporabljajo v pivovarstvu, kot so stopnja Plato, „suhi ekstrakt v sladici“ ali „preostali ekstrakt“, ki jih je treba razumeti v njihovem pivovarskem pomenu. Ker pa stopnja Plato na področju pivovarstva ustreza masni koncentraciji pivine, bi jo bilo treba za pivo z okusom izračunati glede na delež ekstrakta v pivu, ki izhaja iz pivine, ki je fermentirala, to je glede na preostali ekstrakt, in posledično brez upoštevanja sestavin, dodanih po fermentaciji.

76. Pri drugem pristopu je za določitev trošarine za pivo z okusom z vidika Direktive 92/83 pojem „stopnja Plato“ neodvisen od njegovega pomena v pivovarstvu. Predvsem bi bilo treba vsebnost v stopnjah Plato v pivu z okusom izračunati na podlagi končnega izdelka glede na splošni ekstrakt v sladici po fermentaciji, to je glede na preostali ekstrakt in dodani ekstrakt, ter posledično ob upoštevanju sestavin, ki so bile pivu dodane po končani fermentaciji.

77. Med strankami ni sporno, da v zvezi z istim pivom z okusom odločitev za en ali drug način določitve stopnje Plato ni nevtralna, saj uporaba drugega pristopa pomeni nezanemarljivo 20-odstotno zvišanje stopnje Plato in posledično bistveno zvišanje dolgovane trošarine.

78. Vendar družba Kompania Piwowarska in Komisija trdita, da Ballingova formula, s katero je mogoče določiti koncentracijo ekstrakta v pivini, če sta znani količina alkohola in koncentracija preostalega ekstrakta v končnem izdelku, ne odraža dejanske fizikalne odvisnosti, če se pri izračunu upoštevajo sladkorni sirup in arome, dodani po fermentaciji. Ti izračuni naj bi namreč pokazali fiktivno vrednost koncentracije ekstrakta v pivini, ki ne odraža vsebnosti suhega ekstrakta v sladici.

79. Vlagatelj kasacijske pritožbe v postopku v glavni stvari te trditve ni izpodbijal in se je na obravnavi strinjal, da Ballingova formula pripelje do napačnega rezultata, če so bile sestavine dodane po fermentaciji.

80. Poleg tega nič v Direktivi 92/83 ali Direktivi 92/84 ne kaže na to, da bi se zakonodajalec Unije želel oddaljiti od pivovarskega razumevanja pojma „stopnja Plato“ za določitev trošarine za pivo.

81. Drugič, o razlagi, v skladu s katero se pojem „stopnja Plato“ določi glede na pivino, se ne dvomi zaradi uporabe izraza „končni izdelek“ v členu 3(1) Direktive 92/83.

82. Tako v nasprotju s tem, kar trdita vlagatelj kasacijske pritožbe v postopku v glavni stvari in poljska vlada, menim, da ta izraz, uporabljen tako v členu 3 Direktive 92/83 kot v členu 6 Direktive 92/84, ne pomeni nujno, da je treba stopnje Plato izračunati glede na arome in sladkorni sirup, ki so dodani po fermentaciji.

83. Čeprav je očitno, da se pojem „končni izdelek“ v členu 3 Direktive 92/83 uporablja za obe metodi določitve trošarine za pivo, namreč po zgledu španske vlade in Komisije menim, da se nanaša bolj na število hektolitrov kot na način izračuna vsebnosti v stopnjah Plato, v tem smislu, da je davčna osnova za trošarino za pivo sestavljena iz količine izdelkov, ki spadajo na področje uporabe trošarine, izražene v hektolitrih končnega izdelka.

84. V zvezi s tem je treba poudariti, da se kljub nenavadni predstavitvi člena 3 Direktive 92/83 pojem „končni izdelek“ nanaša na obe metodi določitve trošarine, s katero se obdavči pivo, kot nesporno dokazujeta člen 3(1) predloga Direktive Sveta o uskladitvi strukture trošarin za alkoholne pijače in alkohol v drugih izdelkih [25] in člen 6 predloga spremembe Direktive 92/84 [26].

85. Vendar ne glede na to, ali gre za eno ali drugo metodo izračuna trošarine za pivo, nisem prepričan, da se pojem „končni izdelek“ nanaša na izdelek, na podlagi katerega je treba izračunati trošarino. Taka razlaga namreč po mojem mnenju nima trdne podlage v besedilu člena 3(1) Direktive 92/83. Poleg tega, kot sem že nakazal v točki 67 teh sklepnih predlogov, je namen pojma „končni izdelek“ v členu 3(1) te direktive zgolj za vsako od metod določitve trošarine za pivo pojasniti, da se mora izračunati na podlagi števila hektolitrov končnega izdelka.

86. Glede na te elemente opredelitev pojma „stopnja Plato“ ni odvisna od uporabe pojma „končni izdelek“ v Direktivi 92/83 in zato ni mogoče veljavno trditi, da se v tej direktivi in Direktivi 92/84 ter zlasti v členu 3(1) Direktive 92/83 zahteva, da se stopnja Plato opredeli ob upoštevanju sestavin, dodanih po fermentaciji.

87. Vendar ob domnevi, da se izraz „končni izdelek“ uporablja za način izračuna stopenj Plato in da se pri tem izračunu izhaja iz ekstrakta v sladici na podlagi končnega piva, to je v „končnem izdelku“, to ne pomeni, da se morajo upoštevati sestavine, dodane po fermentaciji.

88. Pri pivu z okusom namreč Ballingova formula ne omogoča, da se vsebnost suhega ekstrakta v pivini točno in brez napak določi na podlagi parametrov končnega piva.

89. Zato ob domnevi, da se Direktiva 92/83 sklicuje na pojem „stopnja Plato“ v končnem izdelku, ta okoliščina ne more pomeniti, da se stopnje Plato v pivu z okusom izmerijo v pivu z okusom, ko je proizvodnja tega piva končana.

90. Iz teh elementov izhaja, da besedilo člena 3(1) Direktive 92/83 ne zahteva, da se stopnje Plato v pivu z okusom izračunajo z upoštevanjem arom in sladkornega sirupa, dodanih po fermentaciji.

91. Na drugem mestu, glede kontekstualne razlage menim, da ta jasno dokazuje, da izračun stopenj Plato v zvezi s pivom z okusom ne predpostavlja, da se upoštevajo arome in sladkorni sirup, dodani po fermentaciji.

92. Na eni strani člen 28 Direktive 92/83 nedvoumno določa, da lahko Združeno kraljestvo še naprej uporablja oprostitve, ki so veljale 1. januarja 1992, za „pijač[o] iz zgoščenega sladu, ki ima pred fermentacijo gostoto 1200 ekstrakta v sladici (47° Plato) ali več“.

93. V okviru te določbe je stopnja Plato razumljena na podlagi gostote pred fermentacijo, zato jo je treba izračunati glede na pivino, in ne glede na sladico, ki nastane s fermentacijo.

94. Kot je na obravnavi navedlo več strank, je res, da je bil zakonodajalec Unije, kar zadeva oprostitev, bolj zgovoren, da bi opredelil področje uporabe in obseg te oprostitve.

95. Vendar dejstvo, da je zakonodajalec Unije dal pojasnila o izračunu stopenj Plato za namene uporabe oprostitve, ne pomeni, da se, nasprotno, ta pojasnila ne nanašajo na izračun trošarine.

25 UL 1990, C 322, str. 11. V skladu s tem členom se „[t]rošarina, s katero države članice obdavčijo pivo, […] določi glede na število hektolitrov/stopnje Plato v končnem izdelku, ki je bil sproščen v porabo ali zabeležen kot manjkajoč in ki presega eventualno določeno pavšalno količino […]“.

26 Predlog Direktive Sveta o spremembi Direktive 92/84 o približevanju trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače (COM(2006) 486 final). V skladu s členom 1(4) tega predloga se člen 6 Direktive 92/84 nadomesti z naslednjim: „Od 1. januarja 2008 je najnižja trošarinska stopnja za pivo ena od naslednjih stopenj, ki je določena glede na končni izdelek: (a) 0,98 EUR za eno plato stopnjo na hektoliter; (b) 2,45 EUR za en odstotek prostorninske vsebnosti alkohola na hektoliter.“

96. Poleg tega se mi ne zdi mogoče, da je zakonodajalec Unije zaradi neobstoja opredelitve pojma „stopnja Plato“ želel določiti dve metodi izračuna te merske enote glede na to, ali gre za naložitev ali oprostitev trošarine.

97. Na drugi strani se je zakonodajalec skliceval na prvotno gostoto trošarinskega izdelka v širšem okviru, in sicer v Direktivi 92/84.

98. Ko je v sedmi uvodni izjavi te direktive poudaril obstoj dveh metod obdavčevanja piva in ju opisal, se je torej nedvomno skliceval na metodi iz člena 3(1) Direktive 92/83.

99. Ker pa je navedel, da je treba dovoliti ohranitev različnih metod obdavčevanja piva, zlasti tako, da se določi najnižja stopnja, izražena glede na vsebnost pivine in glede na vsebnost alkohola v izdelku, je očitno, da zakonodajalec Unije namiguje, da mora izračun stopenj Plato temeljiti na pivini.

100. Na tretjem mestu, s teleološko razlago je po mojem mnenju potrjeno, da pri izračunu stopenj Plato ni treba upoštevati ekstrakta, ki izhaja iz arom in sladkornega sirupa, dodanih po končani fermentaciji.

101. Zakonodajalec želi z uskladitvijo struktur trošarin in trošarinskih stopenj za alkohol in alkoholne pijače obdavčiti porabljeni alkohol.

102. Tako je značilno, da člen 2 Direktive 92/83 v zvezi s pivom določa, da se ta direktiva uporablja za tradicionalno pivo in izdelke, ki vsebujejo mešanico piva in brezalkoholnih pijač iz tarifne oznake KN 2206, pri čemer se izrecno zahteva, da v teh izdelkih vsebnost alkohola presega 0,5 % vol. Poleg tega iz člena 5(1) navedene direktive izhaja, da je količina alkohola nujna za uporabo trošarine, ker se lahko uporabi nižja stopnja, če določena vsebnost alkohola ni dosežena.

103. Iz člena 27 Direktive 92/83 in sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da je alkohol, uporabljen za druge namene, lahko predmet oprostitev. [27]

104. Če pa je cilj – tudi samo delno – uskladiti obdavčitev tako porabljenega alkohola, potem je treba ohraniti skladnost, ki je resda relativna, med razmerjem med davčnimi stopnjami na eni strani ter razmerjem med stopnjo Plato in odstotkom prostorninske vsebnosti alkohola na drugi.

105. Čeprav je zakonodajalec, kot sem poudaril v točkah 34 in 35 teh sklepnih predlogov, dovolil ohranitev različnih načinov obdavčevanja piva, namreč njegova določitev davčnih stopenj za vsakega od teh načinov po mojem mnenju dokazuje obstoj skladnosti med tema razmerjema.

106. Davčne stopnje so torej povezane, ker minimalna davčna stopnja, ki jo morajo države članice uporabljati za eno stopnjo Plato na hektoliter v končnem izdelku, ustreza minimalni davčni stopnji, ki bi jo morale uporabljati za en odstotek prostorninske vsebnosti alkohola na hektoliter, če bi se odločile za uporabo tega drugega načina obdavčitve. Ker pa je empirično ugotovljeno razmerje med stopnjo Plato v pivu in odstotkom prostorninske vsebnosti alkohola v njem odvisno od številnih dejavnikov, ni absolutno, temveč se lahko spreminja znotraj določenega razpona vrednosti.

107. V zvezi s tem je treba vseeno spomniti, da se pri pivu z okusom z upoštevanjem sladkorjev in arom, dodanih po fermentaciji, znatno poveča stopnja Plato v tem izdelku, medtem ko te sestavine, ki so bile dodane po fermentaciji, nimajo nobenega učinka na odstotek prostorninske vsebnosti alkohola v pivu.

27 Glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, točka 17).

108. Zato razlaga člena 3(1) Direktive 92/83, ki jo predlagajo vlagatelj kasacijske pritožbe v postopku v glavni stvari ter grška in poljska vlada, pripelje do prekinitve povezave med trošarinskima metodama in trošarinskimi stopnjami ter predvsem do višje obdavčitve piva z okusom.

109. To stališče pa je v nasprotju s ciljem trošarine za pivo.

110. Čeprav je res, da se z dodatkom sestavin po fermentaciji spremeni količina, se osnova za trošarino namreč vseeno ne sme spremeniti, ker je skupna prostorninska vsebnost alkohola enaka pred dodajanjem navedenih sestavin in po njem, saj sestavine, dodane po fermentaciji, ne morejo povečati odstotka prostorninske vsebnosti alkohola.

111. Vendar kot sem že poudaril, upoštevanje sestavin, dodanih po fermentaciji, izkrivlja rezultate, dobljene z Ballingovo formulo, saj se število stopenj Plato umetno poveča in sploh ne odraža odstotka prostorninske vsebnosti alkohola v pivu.

112. Upoštevanje arom in sladkorjev, dodanih po fermentaciji, pri izračunu stopenj Plato v pivu z okusom tako povzroči, da so izdelki z enakim odstotkom prostorninske vsebnosti alkohola obdavčeni različno in da obdavčitev ni povezana z odstotkom prostorninske vsebnosti alkohola v pivu.

113. Ob upoštevanju skladnosti, čeprav relativne, med razmerjem med davčnimi stopnjami na eni strani ter razmerjem med stopnjo Plato in odstotkom prostorninske vsebnosti alkohola na drugi pa dejstvo, da je zakonodajalec privolil v ohranitev različnih načinov obdavčevanja piva in le delno uskladil trošarine za pivo, državam članicam ne dovoljuje, da ravnajo tako in *in fine* obdavčijo ne samo alkohol, porabljen v obliki piva, temveč tudi arome in sladkorje.

114. Glede na te elemente trditev, da neupoštevanje sestavin, dodanih po fermentaciji, pomeni, da v primeru piva z okusom ni obdavčen končni izdelek, sproščen v porabo, temveč vmesni izdelek, in da sta torej enako obdavčena dva različna izdelka, nikakor ni prepričljiva.

115. Poleg tega, da je pojem „vmesni izdelek“ opredeljen v Direktivi 92/83 in da se ne uporablja za pivo z okusom, ki spada na področje člena 2 te direktive, je treba ugotoviti, da sestavine, dodane po fermentaciji, povečajo količino piva z okusom in s tem obdavčitev.

116. Dalje, kot izhaja iz opredelitve pojma „stopnja Plato“, ta metoda obdavčitve temelji na pivini, tako da je vsebnost v stopnjah Plato torej značilna za vse končne izdelke, tradicionalno pivo ali pivo z okusom, ki so izdelani iz sladice.

117. V teh okoliščinah ni mogoče trditi, da neupoštevanje sestavin, dodanih po fermentaciji, pomeni, da se enako obdavčita dva različna izdelka.

118. Poleg tega razlaga člena 3(1) Direktive 92/83, v skladu s katero ta določba ne zahteva, da se stopnje Plato v pivu z okusom izračunajo z upoštevanjem arom in sladkornega sirupa, dodanih po fermentaciji, omogoča tudi enoten pristop k različnim vrstam piva in preprečuje vsakršno razlikovanje med pivi z okusom ter pivi, ki so jim bila dodana umetna sladila in pri katerih se vsebnost preostalega ekstrakta ne poveča oziroma se zelo malo poveča kljub dodatku navedenih sladil.

119. Glede na navedeno je treba zdaj obravnavati vprašanje, ali je mogoče oziroma, nasprotno, nemogoče v končnem izdelku ugotoviti delež suhega ekstrakta, ki ni bil prisoten v pivini.

120. Iz stališč več strank je razvidno, da je z natančnimi informacijami o končni sestavi piva in sestavinah, dodanih po fermentaciji, ter z analizami piva z okusom mogoče ugotoviti delež arom in sladkorjev, dodanih po fermentaciji, da bi se uporabila Ballingova formula.

121. Vsekakor se mi zdi, da je še vedno mogoče določiti koncentracijo ekstrakta v pivini v stopnjah Plato, tako da se ta tekočina neposredno izmeri pred fermentacijo alkohola. S to metodo je mogoče, drugače kot z metodo, temelječo na ekstraktu v končnem izdelku, ki vsebuje sladkor in druge sestavine, dodane po fermentaciji, določiti dejansko vrednost koncentracije ekstrakta v pivini v stopnjah Plato.

122. Glede na navedeno menim, da je treba člen 3(1) Direktive 92/83 razlagati tako, da pri določitvi davčne osnove za piva z okusom glede na stopnje Plato ni treba upoštevati ekstrakta iz arom in sladkornega sirupa, ki sta bila dodana po končani fermentaciji.

IV. Predlog

123. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori:

Člen 3(1) Direktive Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače je treba razlagati tako, da pri določitvi davčne osnove za piva z okusom glede na stopnje Plato ni treba upoštevati ekstrakta iz arom in sladkornega sirupa, ki sta bila dodana po končani fermentaciji.