CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
Y. BOT
van 1 februari 2018 [1]

Zaak C-30/17

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

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen)
om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Harmonisatie van de wetgevingen – Accijns – Richtlijn 92/83/EEG – Artikel 3, lid 1 – Alcohol en alcoholhoudende dranken – Bier – Gearomatiseerd bier – Graad Plato – Berekeningswijze”

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken. [2]

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (directeur van de douane van Poznań, Polen) en Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (hierna: „Kompania Piwowarska”), een producent van onder meer gearomatiseerd bier, over de vaststelling van de berekeningswijze van het aantal graden Plato om de berekeningsgrondslag te bepalen van de accijns die Kompania Piwowarska verschuldigd is op de verkoop van gearomatiseerd bier voor de maand november 2004.

3. Met de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht voor recht te verklaren of bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerd bier volgens de Plato-schaal de na afloop van de gisting toegevoegde smaakstoffen en suikers al dan niet in aanmerking moeten worden genomen.

4. De uitlegging waarom het Hof wordt verzocht, zal de eerste uitlegging zijn van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 en van het begrip „graad Plato”.

5. In deze conclusie zal ik uiteenzetten waarom naar mijn mening bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerd bier volgens de Plato-schaal de na afloop van de gisting toegevoegde smaakstoffen en suikers buiten beschouwing moeten worden gelaten.

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 PB 1992, L 316, blz. 21.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 92/12

6. Artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [3], bepaalt:

„De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 14, lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen. […]"

2. Richtlijn 92/83

7. De derde, vierde en vijfde overweging van richtlijn 92/83 luiden:

„Overwegende dat het voor de goede werking van de interne markt van belang is dat voor alle betrokken producten gemeenschappelijke definities worden vastgesteld;

Overwegende dat het nuttig is deze definities te baseren op die van de gecombineerde nomenclatuur die van kracht is op de datum waarop deze richtlijn wordt vastgesteld;

Overwegende dat met betrekking tot bier andere methoden kunnen worden toegestaan voor de berekening van de accijns op het eindproduct;"

8. Afdeling 1 draagt als opschrift „Bier". In die afdeling bepaalt artikel 2:

„In deze richtlijn wordt onder ‚bier' verstaan elk product van GN-code 2203 alsmede elk product van GN-code 2206 dat een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevat, in beide gevallen met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol."

9. Artikel 3 van richtlijn 92/83 luidt als volgt:

„1. De accijns die door de lidstaten op bier wordt geheven, wordt bepaald op grond van:

– het aantal hectoliters/graden Plato,

ofwel

– het aantal hectoliters/effectief alcoholvolumegehalte

van het eindproduct.

2. Bij de vaststelling van de hoogte van de accijns op bier overeenkomstig richtlijn 92/84/EEG[4] mogen de lidstaten fracties van graad Plato of van graad effectief alcoholvolume buiten beschouwing laten.

3 PB 1992, L 76, blz. 1.

4 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 29).

Voorts mogen de lidstaten die de accijns op grond van het aantal hectoliters/graden Plato heffen, bier indelen in categorieën die zich ieder ten hoogste over vier hectoliters/graden Plato uitstrekken, en op alle bier dat in een bepaalde categorie valt, hetzelfde accijnstarief per hectoliter toepassen. Deze tarieven dienen altijd gelijk te zijn aan of hoger dan het minimumtarief dat in artikel 6 van richtlijn 92/84 […] is vastgesteld (hierna ‚minimumtarief' te noemen)."

10. Artikel 5 van richtlijn 92/83 luidt:

„1. De lidstaten mogen verlaagde tarieven toepassen op bier met een effectief alcoholvolumegehalte van niet meer dan 2,8 % vol. Deze verlaagde tarieven mogen onder het minimumtarief liggen.

2. De lidstaten mogen de toepassing van dit artikel beperken tot producten van GN-code 2206 die een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevatten."

11. Afdeling IV draagt als opschrift „Tussenproducten". In die afdeling bepaalt artikel 17, lid 1:

„In deze richtlijn wordt onder ‚tussenproducten' verstaan: alle producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 doch niet meer dan 22 % vol die niet onder de artikelen 2, 8 en 12 vallen."

12. Artikel 28 van richtlijn 92/83 maakt deel uit van afdeling VII, met als opschrift „Vrijstellingen", en luidt:

„Het Verenigd Koninkrijk mag de vrijstellingen die het op 1 januari 1992 toepaste, blijven toepassen op de volgende producten:

– geconcentreerde moutdrank waarvan de most vóór de gisting een specifieke dichtheid van ten minste 1 200 van de oorspronkelijke dichtheid (47° Plato) had;

– aromatische bitters met een effectief alcoholvolumegehalte tussen 44,2 % vol en 49,2 % vol, met 1,5 tot 6 gewichtsprocenten gentiaan, kruiden en andere aromatische bestanddelen en 4 tot 10 gewichtsprocenten suiker, afgeleverd in verpakkingen met ten hoogte 0,2 liter product."

3. Richtlijn 92/84

13. De tweede en de zevende overweging van richtlijn 92/84 luiden als volgt:

„Overwegende dat in richtlijn 92/83 […] bepalingen betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken zijn neergelegd;

[…]

Overwegende dat de methoden om bier te belasten per lidstaat verschillen en dat het mogelijk is deze verschillen te laten voortduren, met name door een minimumtarief vast te stellen dat gebaseerd is op de oorspronkelijke dichtheid en op het alcoholgehalte van het product."

14. Artikel 6 van richtlijn 92/84 bepaalt:

„Het minimumtarief van de accijns op bier wordt met ingang van 1 januari 1993 vastgesteld op:

– 0,748 [EUR] per hectoliter/graad Plato, of

– 1,87 [EUR] per hectoliter/alcoholgehalte

van het eindproduct."

B. Pools recht

15. Artikel 68, leden 1, 3, 4 en 5, van ustawa o podatku akcyzowym (accijnswet, zoals gewijzigd) van 23 januari 2004[5] luidt als volgt:

„1. Onder ‚bier' in de zin van deze wet worden de producten verstaan bedoeld in punt 13 van bijlage 2 en alle producten bestaande uit een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken van PKWiU-code 15.94.10 en GN-code 2206 00, met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol.

[…]

3. De heffingsgrondslag van bier is het aantal hectoliters/graden Plato van het eindproduct.

4. Het accijnstarief voor bier bedraagt 6,86 [Poolse zloty] PLN [ongeveer 1,63 EUR] per hectoliter eindproduct per graad Plato.

5. De bevoegde minister voor overheidsfinanciën bepaalt bij verordening op welke manier de heffingsgrondslag voor bier wordt bepaald en neemt daarbij de heffingsgrondslagen in aanmerking die in de lidstaten worden toegepast."

16. Artikel 1, lid 1, van rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (verordening van de minister van Financiën betreffende de wijze van vaststelling van de heffingsgrondslag voor bier) van 31 maart 2004[6] luidt:

„Bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor bier wordt 1 graad Plato beschouwd als: 1 massaprocent droge stof van het wort, berekend op basis van het alcoholgehalte en van het effectieve extract in het eindproduct."

II. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

17. Het hoofdgeding betreft een geschil tussen de directeur van de douane van Poznań en Kompania Piwowarska, een producent van traditioneel en gearomatiseerd bier, over de vaststelling van de berekeningswijze van het aantal graden Plato om de berekeningsgrondslag te bepalen van de accijns die Kompania Piwowarska verschuldigd is op de verkoop van gearomatiseerd bier voor de maand november 2004.

18. Nadat Kompania Piwowarska eerst een belastingaangifte had opgesteld waarbij in de heffingsgrondslag van gearomatiseerd bier de ingrediënten waren opgenomen die na afloop van het gistingsproces aan het bier waren toegevoegd, en die belasting had betaald, heeft zij een gecorrigeerde versie van die aangifte bij de belastingdienst ingediend evenals een verzoek om vaststelling van te veel betaalde accijns over de verkoop van gearomatiseerde bieren. Zij stelde dat te veel accijns was betaald doordat een onjuist aantal graden Plato was genomen, omdat daarin ook de na de gisting toegevoegde suiker was meegerekend.

5 Dz. U. 2004, nr. 29, volgnr. 257.

6 Dz. U. 2004, nr. 70, volgnr. 635.

19. De belastingautoriteit in eerste aanleg en vervolgens de beroepsinstantie hebben dat verzoek om vaststelling van te veel betaalde accijns afgewezen, omdat voor gearomatiseerd bier het aantal graden Plato en bijgevolg het accijnsbedrag berekend moesten worden met inbegrip van de smaakstoffen op basis van suiker van het eindproduct die na het gistingsproces waren toegevoegd.

20. Kompania Piwowarska heeft beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (bestuursrechter in eerste aanleg Poznań, Polen), die bij vonnis van 5 december 2014 het besluit van de beroepsinstantie en het daaraan voorafgaande besluit van het hoofd van het douanekantoor van Poznań nietig heeft verklaard. Die bestuursrechter heeft geoordeeld dat de aromatische toevoegingen in het eindproduct, en in het bijzonder de suiker en siroop, bij de berekening van het gehalte van het effectieve extract van het eindproduct buiten beschouwing moesten worden gelaten.

21. De directeur van de douane van Poznań heeft tegen die beslissing beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), waarbij hij met name aanvoert dat het besluit van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu in strijd was met artikel 68, leden 3 en 4, van de accijnswet en artikel 1, lid 1, van de verordening van de minister van Financiën betreffende de wijze van vaststelling van de heffingsgrondslag voor bier, want krachtens die bepalingen, die in overeenstemming zouden zijn met richtlijn 92/83, kan bij de berekening van de accijns de hoeveelheid toegevoegd extract als gevolg van de toevoeging van smaakstoffen in de vorm van siroop na afloop van de gisting, niet van het effectieve extract worden afgetrokken.

22. Kompania Piwowarska heeft haar argumentatie herhaald, die er in wezen op neerkomt dat de suiker die na de gisting is toegevoegd, niet kan worden beschouwd als een ingrediënt van de droge stof van het wort en niet in de heffingsgrondslag van gearomatiseerd bier zou mogen worden opgenomen.

23. Bijgevolg heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet in het licht van artikel 3, lid 1, en de doelstellingen van richtlijn 92/83 bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal worden uitgegaan van het gehalte van het effectieve extract van het eindproduct met inbegrip van het extract afkomstig van na afloop van de gisting toegevoegde smaakstoffen of van het effectieve extract zonder deze toevoegingen?”

III. Analyse

A. Accijns in de Unie

24. In de Unie bestaat de regelgeving inzake accijnzen in een algemene richtlijn 92/12[7] en bijzondere richtlijnen met betrekking tot bepaalde producten zoals alcohol, tabak en energie[8], die een minimale harmonisatie doorvoeren.[9]

25. Ondanks deze teksten bestaat er geen algemeen aanvaarde definitie van „accijns" in het Unierecht, waarop reeds werd gewezen.[10]

26. Evenmin als richtlijn 92/12[11] geeft richtlijn 2008/118 een definitie van dat begrip. Zij bepaalt in artikel 1, lid 1, in de lijn van de overweging 9, alleen: „Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen", namelijk energieproducten en elektriciteit, alcohol en alcoholhoudende dranken evenals tabaksfabricaten.

27. Uit het algemene systeem van richtlijn 92/12 en vervolgens van richtlijn 2008/118 blijkt echter dat accijnzen kunnen worden beschouwd als bijzondere indirecte belastingen op het verbruik van goederen met verschillende doelen. Zo vormen zij een inkomstenbron voor de staatshuishouding en moeten zij het verbruik van bepaalde producten ontmoedigen.[12]

28. Het doel van de algemene richtlijn is een bijdrage leveren aan de totstandbrenging van de interne markt door middel van het vrije verkeer van accijnsgoederen.[13] Zo schrijft deze richtlijn de onderlinge aanpassing van de wettelijke regelingen van de lidstaten op het gebied van accijnzen voor, teneinde te garanderen dat „de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten gelijk is geregeld".[14]

29. Aangezien de accijns een belasting op het verbruik is, dient de heffing ervan zo dicht mogelijk bij de eindverbruiker plaats te vinden en artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalt dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik of bij de situaties die daarmee worden gelijkgesteld.[15] Zo bestaat het belastbare feit in de productie van de accijnsgoederen of de invoer van die goederen in het grondgebied van de Unie, terwijl de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik.

7 Vervangen door richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12 (PB 2009, L 9, blz. 12).

8 Voor alcohol gaat het om richtlijnen 92/83 en 92/84; voor tabak gaat het om richtlijn 92/79/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 8), richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB 1992, L 316, blz. 10), richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB 1995, L 291, blz. 40) en richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PB 2011, L 176, blz. 24); voor energie gaat het om richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB 1992, L 316, blz. 12), richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (PB 1992, L 316, blz. 19) en richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB 2003, L 283, blz. 51).

9 Conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punt 17). In die conclusie had advocaat-generaal Fennelly benadrukt dat de harmonisatie die uit richtlijn 92/12 voortvloeit, bestempeld was als „algemene en flexibele harmonisatie" of de „kleinste gemene deler" van mogelijke harmonisatie.

10 Zie de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punt 18).

11 Zie de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punt 17).

12 Zie de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punt 25) en van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, punt 2). Zie ook arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-434/97 (EU:C:2000:98, punten 18 en 19).

13 Zie de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punt 26), evenals de eerste overweging van richtlijn 92/12, die als volgt luidt: „Overwegende dat de totstandbrenging en de werking van de interne markt het vrije verkeer van goederen, ook van accijnsgoederen, impliceren".

14 Arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punt 22).

15 Zie de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punt 30).

30. Kortom, zoals uit de rechtspraak van het Hof voortvloeit, worden de accijnzen in hoofdzaak over de hoeveelheid van het product berekend, worden zij eerst verschuldigd wanneer de belaste producten ten verbruik worden verkocht en worden zij slechts over bepaalde producten geheven. [16]

31. Wat in het bijzonder alcohol en alcoholhoudende dranken betreft, is de accijns op die producten niet alleen in de algemene richtlijn geregeld, maar ook in richtlijnen 92/83 en 92/84.

32. De eerste betreft de harmonisatie van de structuur van de accijns, terwijl de tweede betrekking heeft op de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven.

33. In dat verband moet erop worden gewezen dat al werd vastgesteld dat met die richtlijnen slechts een gedeeltelijke harmonisatie voor alcohol en alcoholhoudende dranken plaatsvond. [17]

34. De richtlijnen nemen immers niet alleen akte van de uiteenlopende fiscale tradities van de lidstaten [18], en in het bijzonder van de verschillende methoden om bier te belasten in de lidstaten, maar maken het ook mogelijk deze methoden te laten voortduren.

35. Ten eerste bepaalt artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 dat de accijns die door de lidstaten op bier wordt geheven, bepaald wordt op grond van het aantal hectoliters/graden Plato, ofwel het aantal hectoliters/effectief alcoholvolumegehalte en bepaalt artikel 6 van richtlijn 92/84 dat het minimumtarief van de accijns op bier wordt vastgesteld op 0,748 [EUR] per hectoliter/graad Plato, of 1,87 [EUR] per hectoliter/alcoholgehalte. Ten tweede blijkt dat duidelijk uit de zevende overweging van richtlijn 92/84, waarin staat te lezen dat de methoden om bier te belasten per lidstaat verschillen en dat die verschillen moeten blijven voortduren, met name door een minimumtarief vast te stellen dat gebaseerd is op de oorspronkelijke dichtheid en op het alcoholgehalte van het product.

36. Hoewel het systeem als doel heeft de verschillen tussen de lidstaten te beperken, met name door accijnsproducten te definiëren, voor elk product een minimumtarief of specifiek minimumbedrag op te leggen en te vermijden dat de nationale systemen tot concurrentieverstoringen in de interne markt leiden, legt richtlijn 92/84 dus alleen een minimumaccijns op voor bepaalde types alcoholhoudende dranken, zodat zij de accijnstarieven slechts gedeeltelijk harmoniseert.

37. De lidstaten behouden zo de mogelijkheid om een algemene accijnsverhoging door te voeren teneinde bijvoorbeeld specifieke doelstellingen op het gebied van volksgezondheid te verwezenlijken, op voorwaarde echter dat die belasting verenigbaar is met artikel 110 VWEU. [19]

38. Ten slotte zijn de accijnsproducten gedefinieerd onder verwijzing naar de gecombineerde nomenclatuur. In casu is bier gedefinieerd als elk product van GN-code 2203 alsmede elk product van GN-code 2206 dat een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevat, in beide gevallen met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol. [20]

B. Definities

39. Voor een vlottere lezing van de onderhavige conclusie dienen ter inleiding een aantal termen en begrippen te worden gedefinieerd, waarvan een goed begrip essentieel is voor de onderhavige prejudiciële verwijzing en het antwoord op de vraag van de verwijzende rechter.

16 Arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, punt 44).

17 Zie arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk (C-434/97, EU:C:2000:98, punt 17).

18 Zie arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk (C-434/97, EU:C:2000:98, punt 18).

19 Zie mijn conclusie in de zaak Scotch Whisky Association e.a. (C-333/14, EU:C:2015:527, punt 143).

20 Artikel 2 van richtlijn 92/83.

40. Dat is des te meer noodzakelijk, omdat uit de opmerkingen van de partijen blijkt dat zij dezelfde termen gebruiken, maar verschillende zaken bedoelen. Bijvoorbeeld is het „effectieve extract" voor verzoeker in het hoofdgeding een begrip waarbij niet gepreciseerd hoeft te worden dat het eindproduct de na de gisting toegevoegde ingrediënten bevat. Volgens de Poolse regering is het effectieve extract van het eindproduct een extract waarin de na de gisting toegevoegde ingrediënten noodzakelijkerwijs zijn opgenomen. Verweerster in het hoofdgeding meent dat het effectieve extract dat gedeelte van het extract is dat niet in alcohol of koolstofdioxide werd omgezet en duidt met het begrip „algemeen extract" het extract aan dat bestaat uit het effectieve extract en de suikers of extracten die na afloop van het gistingsproces zijn toegevoegd.

41. In de eerste plaats kan onder het begrip „graad Plato", hoewel dat niet in het Unierecht is gedefinieerd – waarop de partijen in hun schriftelijke opmerkingen hebben gewezen – een maat voor de concentratie van een oplossing in gewicht worden verstaan, op basis van wat de brouwerijwetenschap ons leert en wat de partijen hebben bevestigd. Het gaat dus om een maat voor de verhouding tussen het gewicht van het extract en het gewicht van de hele oplossing, toegepast op de concentratie van het wortextract. Graad Plato verwijst naar het massapercentage droge stof in het wort.

42. Zo betekent 23 graden Plato dat er 23 g droge stof gebruikt is per 100 g wort, dat wil zeggen dat de oplossing een concentratie van 23 gewichtsprocent heeft.

43. De vraag of het begrip „graad Plato" inhoudt dat het stamwortgehalte wordt gemeten, dat overeenstemt met de dichtheid van het stamwort, dat wil zeggen het wort vóór de gisting – de natuurlijke chemische reactie die suiker in alcohol omzet – staat centraal in de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny en zal hierna worden beantwoord.

44. Men spreekt van stamwort tot op het ogenblik dat het gistingsproces begint. Het stamwort is een tussenproduct dat bestaat uit water en bieringrediënten voorbereid voor de gisting, zoals hop en gerstemout bestemd voor het brouwen, die ook extract worden genoemd. Dat stamwort vormt de basis van het gistingsproces.

45. Het effectieve extract verwijst naar dat gedeelte van het extract dat aan het einde van de gisting niet in alcohol of koolstofdioxide is omgezet.

46. Het toegevoegde extract stemt overeen met het extract dat voortvloeit uit de toevoeging van smaakstoffen in de vorm van siroop na afloop van de gisting.

47. Voor een goed begrip van de wisselwerking tussen die begrippen tijdens de bierproductie dient in herinnering te worden gebracht dat het stamwort, bestaande uit water en extract, aan het einde van de gisting omgezet wordt in bier en afgeleide producten, zoals koolstofdioxide of gist. Het op die manier verkregen bier bestaat uit alcohol, extract dat niet in alcohol is omgezet, dat wil zeggen het effectieve extract, en water.

48. Ten slotte wordt gearomatiseerd bier geproduceerd op basis van traditioneel bier, waaraan, in principe na de gisting, suikersiroop en smaakstoffen worden toegevoegd.

49. In de tweede plaats wordt voor de berekening van het aantal graden Plato de concentratie in gewicht volgens de Plato-schaal gemeten nadat met behulp van tabellen de dichtheid van de oplossing is berekend. Een oplossing met een dichtheid van 1,1 stemt bijvoorbeeld overeen met 23,7 graden Plato.

50. Om de concentratie van het stamwortextract in graden Plato te bepalen, werd de meting oorspronkelijk rechtstreeks op de vloeistof vóór de alcoholgisting uitgevoerd. Dankzij de technologische vooruitgang is vervolgens een andere meetmethode mogelijk geworden. Zo kan het aantal graden Plato berekend worden op basis van kenmerken die gemeten kunnen worden in het product dat na het gistingsproces ontstaat, namelijk bier. Dat is meer bepaald te danken aan de ontdekking dat er een vast fysisch verband bestaat tussen de massa van het stamwortextract, de massa van de alcohol die bij het gistingsproces ontstaat en de massa van het extract dat na de gisting in het eindproduct blijft. Dat fysisch verband, dat in de wiskundige formule van Balling wordt uitgedrukt, maakt het mogelijk het alcoholgehalte van een eindproduct te berekenen indien men de concentratie van het stamwortextract en de concentratie van het effectieve extract in het eindproduct kent. Dat vast fysisch verband maakt het vooral mogelijk de omgekeerde berekening te maken en de concentratie van het stamwortextract te berekenen op basis van het alcoholgehalte en de concentratie van het effectieve extract in het eindproduct.

51. In de derde plaats blijkt uit de schriftelijke opmerkingen van de partijen een zekere verwarring tussen de begrippen „gearomatiseerde bieren” en „gezoete bieren”. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt immers dat voor de nationale rechterlijke instanties de begrippen „gearomatiseerd bier” en „gezoet bier” gelijkwaardig zijn voor zover de smaakstoffen zoetstoffen zijn, terwijl de prejudiciële vraag alleen gearomatiseerde bieren vermeldt. De Poolse regering maakt een onderscheid tussen de twee begrippen, waarbij zij meent dat de zoetstoffen deel uitmaken van de ingrediënten die na de gisting aan het traditionele bier worden toegevoegd in het productieproces van gearomatiseerd bier. Net zoals de Europese Commissie stelt de Spaanse regering gearomatiseerd bier gelijk met gezoet bier, waarbij zij in haar schrifturen de uitdrukkingen „gezoete bieren” en „gearomatiseerde bieren” door elkaar gebruikt, terwijl de Griekse regering alleen gearomatiseerd bier vermeldt en de zoetstoffen aanhaalt bij de ingrediënten die kunnen worden toegevoegd.

52. Een smaakstof kan worden gedefinieerd als een levensmiddelenadditief bestemd om een levensmiddel een bijzondere smaak te geven. Een zoetstof verwijst naar ofwel een stof die een zoete smaak geeft, ofwel, wat in het bijzonder kunstmatige zoetstof betreft, een caloriearm zoetmakend product zonder suiker. Aangezien alle stoffen die na de gisting worden toegevoegd, een impact kunnen hebben op de berekening van het aantal graden Plato, weliswaar in verschillende mate, moeten „gearomatiseerde bieren” en „gezoete bieren” als soortgelijke begrippen worden beschouwd, ook al vermeldt de prejudiciële vraag enkel de eerste.

53. Met de partijen en de verwijzende rechter dient bovendien te worden benadrukt dat in het hoofdgeding zowel de na de gisting toegevoegde smaakstoffen als de suikersiroop voor problemen zorgen, want door ingrediënten mee te rekenen die na de gisting zijn toegevoegd, kan het aantal graden Plato wijzigen.

54. De toevoeging van ingrediënten en in het bijzonder van suiker na de gisting heeft als gevolg dat de massa van de droge stof in het eindproduct toeneemt. Bijgevolg moet onder het begrip „smaakstoffen” in de prejudiciële vraag zowel de smaakstoffen stricto sensu als de suikersiroop worden verstaan.

C. Analyse van de prejudiciële vraag

55. Vooraf dient erop te worden gewezen dat de vraag of het in de praktijk mogelijk of juist onmogelijk is om in het eindproduct het gedeelte droge stof op te sporen dat niet in het stamwort aanwezig was, uiteraard onze aandacht verdient, maar deze moet noodzakelijkerwijs na de definitie van het begrip „graad Plato” in de zin van richtlijn 92/83 worden behandeld. De praktische haalbaarheid mag de juridische uitlegging van die richtlijn en dat begrip immers niet beïnvloeden.

56. In het bijzonder zal ik na mijn analyse van de prejudiciële vraag en de uitlegging die de verwijzende rechter vraagt, ingaan op het feit dat voor de vaststelling van het aantal graden Plato eventueel het wort na de gisting wordt geanalyseerd en dat het met de formule van Balling mogelijk is de oorspronkelijke dichtheid van het wort te bepalen.

57. De verwijzende rechter vraagt het Hof in wezen te bepalen of voor de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier en bijgevolg de vaststelling van de accijns op dat product de droge stof van het stamwort of de droge stof van het eindproduct, met inbegrip van de ingrediënten die na de gisting zijn toegevoegd, namelijk de smaakstoffen en de suikersiroop, in aanmerking moet worden genomen.

58. Deze vraag, hoe technisch ook, is nooit eerder gesteld, want het Hof heeft nog nooit de gelegenheid gehad artikel 3 van richtlijn 92/83 uit te leggen. Bovendien is zij van dubbel belang.

59. Die uitlegging is nodig, want noch de graden Plato, noch de berekeningsmethode van die laatste zijn gedefinieerd in de wetgeving van de Unie [21], wat tot verschillen tussen de lidstaten leidt [22].

60. Voor zover het begrip „graad Plato" immers niet gedefinieerd is in de lidstaten die voor deze berekeningsmethode hebben geopteerd voor de structuur van de accijns op traditioneel en gearomatiseerd bier, nemen bepaalde lidstaten de na de gisting toegevoegde ingrediënten op in de berekening van het aantal graden Plato, terwijl andere van het stamwort uitgaan.

61. De toepassing van die berekeningsmethoden leidt echter tot verschillende belastingniveaus voor de accijnzen en kan concurrentieverstoring tussen de lidstaten als gevolg hebben, zelfs een beschermende of discriminerende binnenlandse belasting vormen.

62. Bovendien is de uitlegging van artikel 3 van richtlijn 92/83, rekening houdend met de verschillen vermeld in punt 60 van de onderhavige conclusie en de tarieven van artikel 6 van richtlijn 92/84, van aanzienlijk economisch belang zowel voor de marktdeelnemers als, daarmee samenhangend, voor de financiën van de lidstaten.

63. Na het belang van de onderhavige zaak te hebben omschreven, dient mijn uitlegging van artikel 3 van richtlijn 92/83 te worden uiteengezet.

64. In dat verband komen twee diametraal tegengestelde uitleggingen met elkaar in botsing.

65. Enerzijds menen de directeur van de douane van Poznań en de Griekse en de Poolse regering dat richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat voor de vaststelling van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier het eindproduct in aanmerking moet worden genomen, met inbegrip van de ingrediënten die na de gisting van het wort zijn toegevoegd.

21 In dat opzicht is het tekenend dat het Europees Economisch en Sociaal Comité in zijn advies over het „Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 92/84/EEG betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken" (PB 2007, C 175, blz. 1) naar de definitie van graden Plato op de website Wikipedia verwijst (punt 3.6 van dat advies).

22 De partijen hebben in hun schrifturen en ter terechtzitting op die verschillen gewezen. Daarnaast blijken zij uit het eindverslag van een externe evaluatie van richtlijn 92/83, die volgde op de evaluatie van die tekst in het raam van het programma voor gezonde en resultaatgerichte regelgeving (Refit). Zie Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the Harmonisation of the Structures of Excise Duties on Alcohol and Alcoholic Beverages – Final Report, beschikbaar op de volgende website: 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 en in het bijzonder aanbeveling 15 dat de uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 verduidelijkt zou moeten worden, met name voor bier waaraan na de gisting suiker is toegevoegd, omdat bepaalde lidstaten de na de gisting toegevoegde suiker opnemen in de berekening van het aantal graden Plato, terwijl andere lidstaten die buiten beschouwing laten (blz. 141 en 142).

66. Anderzijds voeren Kompania Piwowarska, de Spaanse regering en de Commissie aan dat die richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat voor de vaststelling van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier het stamwort in aanmerking moet worden genomen en de ingrediënten die na de gisting van het wort zijn toegevoegd, bijgevolg buiten beschouwing moeten worden gelaten.

67. Om de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden, dient in de eerste plaats in herinnering te worden gebracht dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83, gelezen in samenhang met artikel 6 van richtlijn 92/84, twee methoden bepaalt om de accijns op bier te berekenen. De eerste methode is gebaseerd op drie parameters, namelijk, ten eerste, het aantal hectoliters van het eindproduct; ten tweede, de graden Plato van dat eindproduct en, ten derde, het door de lidstaat vastgestelde accijnstarief, dat niet lager mag zijn dan het accijnstarief dat in artikel 6 van richtlijn 92/84 is vastgesteld. De tweede methode is eveneens gebaseerd op de vermenigvuldiging van drie parameters, namelijk het aantal hectoliters van het eindproduct, het effectief alcoholvolumegehalte van het product en het accijnstarief.

68. In de tweede plaats moet worden benadrukt dat de uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 volgens vaste rechtspraak gebaseerd moet zijn op de bewoordingen van die bepaling, de context ervan en de doelstellingen van de betrokken richtlijn.

69. Om te beginnen moet betreffende de bewoordingen van deze bepaling worden vastgesteld dat bepaalde parameters die er worden vermeld, zoals het aantal hectoliters of het accijnstarief, niet problematisch zijn.

70. Bovendien stemt de tweede parameter in de tweede berekeningsmethode, namelijk het effectief alcoholvolumegehalte van het product, vermeld in artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/83, volgens de Commissie overeen met het begrip „alcoholgehalte" evenals met het begrip „effectief volumegehalte van het product", dat in het Unierecht in hoofdstuk 22 van bijlage I bij uitvoeringsverordening (EU) 2016/1821 [23] is gedefinieerd als „het aantal volume-eenheden zuivere alcohol bij een temperatuur van 20 °C, aanwezig in 100 volume-eenheden van het betrokken product bij die temperatuur".

71. Het begrip „graad Plato" in artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 is daarentegen niet in het Unierecht gedefinieerd en de wetgeving van de Unie verwijst voor de betekenis van dit begrip nergens naar het nationale recht.

72. In dat geval vereist volgens vaste rechtspraak van het Hof zowel de uniforme toepassing van het Unierecht als het gelijkheidsbeginsel dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Europese Unie autonoom en uniform worden uitgelegd, rekening houdend met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling. [24]

73. Ten eerste vloeit uit de gebruikelijke betekenis van het begrip „graad Plato" in het brouwerijwezen voort dat het aantal graden Plato van bier moet worden berekend op basis van het gedeelte van het bierextract dat van het stamwort afkomstig is.

74. De partijen zijn het eens over het feit dat onder de graad Plato de concentratie van het wort in gewicht wordt verstaan, maar zijn het er daarentegen niet over eens of het stamwort dan wel het wort na de gisting in aanmerking moet worden genomen om de accijns op gearomatiseerd bier vast te stellen. Zo zijn, los van het probleem vermeld in punt 55 van de onderhavige conclusie, twee benaderingen van het begrip „graad Plato" mogelijk.

23 Uitvoeringsverordening (EU) van de Commissie van 6 oktober 2016 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 2016, L 294, blz. 1).

24 Zie arresten van 18 januari 1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11, punt 11); van 21 oktober 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, punt 32), en van 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punt 25).

75. Volgens de eerste benadering wordt de heffingsgrondslag voor bier vastgesteld op basis van begrippen uit het brouwerijwezen, zoals graad Plato, „stamwort" of „effectief extract", die moeten worden opgevat in hun betekenis in het brouwerijwezen. Omdat de graad Plato in het brouwerijwezen overeenstemt met de concentratie van het stamwort in gewicht, zou hij voor gearomatiseerd bier moeten worden berekend op basis van dat deel van het bierextract dat afkomstig is van het stamwort dat een gistingsproces ondergaat, dat wil zeggen op basis van het effectieve extract en dus zonder ingrediënten die na de gisting zijn toegevoegd.

76. Volgens de tweede benadering staat het begrip „graad Plato" voor de vaststelling van de accijns op gearomatiseerd bier op basis van richtlijn 92/83 los van zijn betekenis in het brouwerijwezen. In het bijzonder zou voor de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier moeten worden uitgegaan van het eindproduct, dus van het algemene extract van het wort na gisting, dat wil zeggen het effectieve extract en het toegevoegde extract, dus met inbegrip van de ingrediënten die na afloop van die gisting aan het bier zijn toegevoegd.

77. Partijen zijn het erover eens dat de keuze voor een van beide methoden om het aantal graden Plato vast te stellen voor eenzelfde gearomatiseerd bier niet neutraal is, want toepassing van de tweede benadering houdt een niet-verwaarloosbare verhoging in, met ongeveer 20 % van het aantal graden Plato, en bijgevolg een aanzienlijke verhoging van de verschuldigde accijns.

78. Kompania Piwowarska en de Commissie voeren echter aan dat de formule van Balling, waarmee de concentratie van het stamwortextract kan worden berekend op basis van het alcoholgehalte en de concentratie van het effectieve extract in het eindproduct, niet het werkelijke fysische verband weergeeft als de na de gisting toegevoegde suikersiroop en smaakstoffen in de berekeningen zijn opgenomen. Die berekeningen zouden immers een fictieve waarde van de concentratie van het stamwortextract opleveren, die niet het drogestofgehalte van het wort weergeeft.

79. Verzoeker in het hoofdgeding heeft die stelling niet betwist en heeft ter terechtzitting toegegeven dat de formule van Balling tot een onjuist resultaat leidde wanneer na de gisting ingrediënten werden toegevoegd.

80. Bovendien wijst geen enkel element van richtlijn 92/83 of richtlijn 92/84 erop dat de Uniewetgever zou hebben willen afwijken van de betekenis van het begrip „graad Plato" in het brouwerijwezen om de accijns op bier vast te stellen.

81. Ten tweede doet het gebruik van de term „eindproduct" in artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 niets af aan de uitlegging dat het begrip „graad Plato" van het stamwort uitgaat.

82. In tegenstelling tot wat verzoeker in het hoofdgeding en de Poolse regering aanvoeren, denk ik dat die term, die zowel in artikel 3 van richtlijn 92/83 als in artikel 6 van richtlijn 92/84 voorkomt, niet noodzakelijkerwijs impliceert dat het aantal graden Plato moet worden berekend met inbegrip van de smaakstoffen en de suikersiroop die na de gisting zijn toegevoegd.

83. Hoewel het vanzelfsprekend is dat het begrip „eindproduct" in artikel 3 van richtlijn 92/83 van toepassing is op de twee methoden om de accijns op bier vast te stellen, denk ik, net zoals de Spaanse regering en de Commissie, dat het meer betrekking heeft op het aantal hectoliters dan op de berekeningswijze van het aantal graden Plato, in die zin dat de heffingsgrondslag van de accijns op bier wordt gevormd door het volume van de producten die onder het toepassingsgebied van de accijnzen vallen, uitgedrukt in hectoliters van het eindproduct.

84. In dat verband moet erop worden gewezen dat het begrip „eindproduct", ondanks de eigenaardige voorstelling van artikel 3 van richtlijn 92/83, naar de twee berekeningsmethoden van de accijns op bier verwijst, zoals onbetwistbaar blijkt uit artikel 3, lid 1, van het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijnzen op alcoholhoudende dranken en op

alcohol in andere producten [25] en uit artikel 6 van het voorstel voor een richtlijn tot wijziging van richtlijn 92/84 [26].

85. Of het nu om de ene of de andere berekeningsmethode van de accijns op bier gaat, ik ben er niet van overtuigd dat het begrip „eindproduct" naar het product verwijst op basis waarvan de accijns moet worden berekend. Een dergelijke uitlegging vindt naar mijn mening namelijk geen enkele solide grondslag in de bewoordingen van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83. Zoals ik in punt 67 van de onderhavige conclusie al heb geschetst, preciseert het begrip „eindproduct" in artikel 3, lid 1, van die richtlijn louter dat bij elk van beide methoden de accijns op bier moet worden berekend op basis van het aantal hectoliters van het eindproduct.

86. Gelet op die elementen staat de definitie van het begrip „graad Plato" los van het gebruik van het begrip „eindproduct" in richtlijn 92/83 en kan derhalve niet op goede gronden worden gesteld dat deze richtlijn en richtlijn 92/84, en in het bijzonder artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83, vereisen dat in de definitie van de graad Plato de na de gisting toegevoegde ingrediënten worden opgenomen.

87. Als wordt verondersteld dat de term „eindproduct" van toepassing is op de berekeningswijze van de graden Plato en dat voor die berekening wordt uitgegaan van het wortextract op basis van het afgewerkte bier, dat wil zeggen in het „eindproduct", betekent dat echter niet dat de na de gisting toegevoegde ingrediënten in aanmerking moeten worden genomen.

88. Voor gearomatiseerd bier kan met de formule van Balling immers niet correct en zonder fouten het drogestofgehalte van het stamwort worden bepaald op basis van de parameters van het afgewerkte bier.

89. Als wordt verondersteld dat richtlijn 92/83 naar het begrip „graad Plato" van het eindproduct verwijst betekent dat derhalve niet dat het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier in het gearomatiseerde bier wordt gemeten nadat het productieproces ervan beëindigd is.

90. Uit die elementen blijkt dat de bewoordingen van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 niet vereisen dat de na de gisting toegevoegde smaakstoffen en de suikersiroop in de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier worden opgenomen.

91. Vervolgens denk ik, wat de contextuele uitlegging betreft, dat de context duidelijk aantoont dat bij de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier niet verondersteld wordt dat de na de gisting toegevoegde smaakstoffen en de suikersiroop in aanmerking worden genomen.

92. Enerzijds bepaalt artikel 28 van richtlijn 92/83 heel duidelijk dat het Verenigd Koninkrijk de vrijstellingen die het op 1 januari 1992 toepaste, mag blijven toepassen „op geconcentreerde moutdrank waarvan de most vóór de gisting een specifieke dichtheid van ten minste 1 200 van de oorspronkelijke dichtheid (47° Plato) had".

93. In die bepaling wordt voor de graad Plato uitgegaan van de dichtheid vóór de gisting. Zo moet het aantal graden Plato berekend worden op basis van het stamwort en niet op basis van het wort dat na de gisting ontstaat.

25 PB 1990, C 322, blz. 11. Dat artikel luidt: „De accijns die door de lidstaten op bier wordt geheven, wordt bepaald op grond van het aantal hectoliters/graad Plato van het eindproduct dat tot verbruik wordt aangegeven of als ontbrekend wordt vastgesteld en dat een eventueel getolereerde forfaitaire hoeveelheid overschrijdt. […]".

26 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 92/84 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken, [COM(2006) 486 final]. Volgens de bewoordingen van artikel 1, lid 4, van dat voorstel wordt artikel 6 van richtlijn 92/84 als volgt vervangen: „Het minimumtarief van de accijns op bier wordt met ingang van 1 januari 2008 vastgesteld op: a) 0,98 EUR per hectoliter/graad Plato, of b) 2,45 EUR per hectoliter/alcoholgehalte van het eindproduct."

94. Zoals verschillende partijen ter terechtzitting hebben aangevoerd, is het juist dat de Uniewetgever die vrijstelling uitgebreider heeft behandeld om het toepassingsgebied en de draagwijdte van die vrijstelling af te bakenen.

95. Het feit dat de Uniewetgever voor de toepassing van een vrijstelling toelichtingen heeft verstrekt over de berekening van het aantal graden Plato, betekent echter niet a contrario dat die toelichtingen geen betrekking hebben op de berekening van de accijns.

96. Bovendien lijkt het mij niet aannemelijk dat de Uniewetgever, bij gebrek aan een definitie van het begrip „graden Plato", twee berekeningsmethoden van die maat zou hebben willen opleggen, al naargelang ze de heffing dan wel de vrijstelling van de accijns betrof.

97. Anderzijds heeft de wetgever naar de oorspronkelijke dichtheid van het accijnsproduct verwezen in een ruimere context, met name richtlijn 92/84.

98. Wanneer hij in de zevende overweging van die richtlijn erop wijst dat er twee methoden bestaan om bier te belasten en die methoden omschrijft, verwijst hij naar de methoden bedoeld in artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83.

99. Door aan te geven dat het mogelijk is de verschillende methoden om bier te belasten, te laten voortduren, met name door een minimumtarief vast te stellen dat gebaseerd is op de oorspronkelijke dichtheid en op het alcoholgehalte van het product, gaat de Uniewetgever er uiteraard van uit dat de berekening van het aantal graden Plato op het stamwort moet zijn gebaseerd.

100. Tot slot bevestigt de teleologische uitlegging naar mijn mening dat het extract afkomstig van de smaakstoffen en de suikersiroop die na afloop van de gisting zijn toegevoegd, niet in aanmerking dient te worden genomen voor de berekening van het aantal graden Plato.

101. Via de harmonisatie van de structuur van de accijns en de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken beoogt de wetgever de verbruikte alcohol te belasten.

102. Zo is het tekenend dat artikel 2 van richtlijn 92/83 bepaalt dat deze richtlijn, wat bier betreft, van toepassing is op traditioneel bier en op de producten van GN-code 2206 die een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevatten, op de uitdrukkelijke voorwaarde dat het effectief alcoholvolumegehalte van die producten meer dan 0,5 % vol bedraagt. Bovendien blijkt uit artikel 5, lid 1, van die richtlijn dat het alcoholvolumegehalte noodzakelijk is voor de toepassing van het accijnstarief, aangezien een verlaagd tarief mag worden toegepast op bier waarvan het effectieve alcoholvolumegehalte niet meer dan een bepaald % vol. bedraagt.

103. Bovendien blijkt uit artikel 27 van richtlijn 92/83 en de rechtspraak van het Hof dat alcohol die voor andere doelen bestemd is, vrijgesteld kan worden. [27]

104. Als de doelstelling erin bestaat de belasting op de op die manier verbruikte alcohol te harmoniseren, al is dat maar gedeeltelijk, is het echter noodzakelijk dat de overeenstemming – ook al is die relatief – tussen de verhouding tussen de belastingtarieven, enerzijds, en de verhouding tussen het aantal graden Plato en het alcoholgehalte, anderzijds, gehandhaafd wordt.

105. Zoals ik in de punten 34 en 35 van de onderhavige conclusie heb benadrukt, heeft de wetgever het mogelijk gemaakt de verschillende methoden om bier te belasten, te laten voortduren, maar uit het feit dat hij voor elk van die methoden belastingtarieven heeft bepaald, blijkt volgens mij dat er tussen die verhoudingen overeenstemming bestaat.

27 Zie in die zin arrest van 19 april 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, punt 17).

106. Zo bestaat er een verband tussen de belastingtarieven, omdat het minimumbelastingtarief dat de lidstaten per hectoliter/graad Plato van een eindproduct moeten toepassen, overeenstemt met het minimumbelastingtarief dat zij per hectoliter/alcoholgehalte zouden moeten toepassen ingeval zij zouden beslissen die tweede methode toe te passen. Maar aangezien de empirisch vastgestelde verhouding tussen het aantal graden Plato en het alcoholgehalte van bier van talrijke factoren afhankelijk is, is zij niet absoluut, maar kan zij binnen bepaalde grenswaarden schommelen.

107. In dat verband dient echter in herinnering te worden gebracht dat het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier aanzienlijk toeneemt wanneer de na de gisting toegevoegde suikers en smaakstoffen in aanmerking worden genomen, terwijl zij geen enkele invloed hebben op het alcoholgehalte, aangezien die ingrediënten na de gisting zijn toegevoegd.

108. De uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 die verzoeker in het hoofdgeding en de Griekse en de Poolse regering voorstellen, leidt bijgevolg ertoe dat die methoden en accijnstarieven van elkaar worden losgekoppeld en vooral dat gearomatiseerd bier zwaarder wordt belast.

109. Dat standpunt gaat echter in tegen de doelstelling van de accijns op bier.

110. Hoewel de toevoeging van ingrediënten na de gisting inderdaad tot een ander volume leidt, zou de grondslag van de accijns niet mogen worden gewijzigd, voor zover het totale alcoholvolumegehalte voor en na de toevoeging van die ingrediënten gelijk blijft, aangezien de na de gisting toegevoegde ingrediënten het alcoholgehalte niet kunnen doen toenemen.

111. Zoals ik echter al heb benadrukt, worden de resultaten van de berekening met de formule van Balling vervalst wanneer de na de gisting toegevoegde ingrediënten worden meegerekend, omdat het aantal graden Plato kunstmatig wordt verhoogd en helemaal niet meer het alcoholgehalte van het bier weergeeft.

112. Wanneer de na de gisting toegevoegde smaakstoffen en suikers in de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier worden opgenomen, heeft dat als gevolg dat producten met hetzelfde alcoholgehalte verschillend worden belast en dat de belastingheffing wordt losgekoppeld van het alcoholgehalte van het bier.

113. Gelet op de overeenstemming, ook al is die relatief, tussen de verhouding tussen de belastingtarieven, enerzijds, en de verhouding tussen het aantal graden Plato en het alcoholgehalte, anderzijds, laat het feit dat de wetgever verschillende methoden om bier te belasten, heeft laten voortduren en de accijns op bier slechts gedeeltelijk heeft geharmoniseerd, de lidstaten niet toe op die manier te handelen en in fine niet alleen de in de vorm van bier verbruikte alcohol maar ook de smaakstoffen en de suiker te belasten.

114. Op basis van die elementen is het argument niet overtuigend dat het buiten beschouwing laten van de na de gisting toegevoegde ingrediënten voor gearomatiseerd bier erop neerkomt dat niet het tot verbruik aangegeven eindproduct wordt belast, maar een tussenproduct en dus dat twee verschillende producten op dezelfde manier worden belast.

115. Naast de omstandigheid dat het begrip „tussenproduct” door richtlijn 92/83 is gedefinieerd en niet van toepassing is op gearomatiseerd bier dat onder artikel 2 van die richtlijn valt, moet worden vastgesteld dat de na de gisting toegevoegde ingrediënten het volume van gearomatiseerd bier doen toenemen en bijgevolg ook de belasting.

116. Zoals uit de definitie van het begrip „graad Plato” voortvloeit, is die belastingmethode bovendien gebaseerd op het stamwort en het aantal graden Plato is dus kenmerkend voor alle eindproducten, zowel traditioneel als gearomatiseerd bier, afkomstig van het wort.

117. Bijgevolg kan niet worden gesteld dat het buiten beschouwing laten van de na de gisting toegevoegde ingrediënten ertoe leidt dat twee verschillende producten op dezelfde manier worden belast.

118. Bovendien maakt de uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 dat deze bepaling niet vereist dat de na de gisting toegevoegde smaakstoffen en de suikersiroop in de berekening van het aantal graden Plato van gearomatiseerd bier worden opgenomen, ook een uniforme benadering mogelijk van de verschillende biersoorten, zonder onderscheid tussen gearomatiseerd bier en bier waaraan kunstmatige zoetstoffen zijn toegevoegd, waarbij het gehalte van het effectieve extract niet of heel weinig toeneemt ondanks de toevoeging van die zoetstoffen.

119. Rekening houdend met het voorgaande moet nu de vraag aangesneden worden of het wel of niet mogelijk is om in het eindproduct het gedeelte droge stof op te sporen dat niet in het stamwort aanwezig was.

120. Uit de opmerkingen van verschillende partijen blijkt dat met precieze informatie over de uiteindelijke samenstelling van het bier, de na de gisting toegevoegde ingrediënten en analyses van gearomatiseerd bier het aandeel van de na de gisting toegevoegde smaakstoffen en suikers kan worden bepaald om de formule van Balling toe te passen.

121. Hoe dan ook blijft het mijns inziens mogelijk de concentratie van het stamwortextract in graden Plato vast te stellen door rechtstreeks die vloeistof vóór de alcoholgisting te meten. Die methode maakt het mogelijk om de werkelijke waarde van de concentratie van het stamwortextract in graden Plato vast te stellen, in tegenstelling tot de methode die gebaseerd is op het extract in het eindproduct, met inbegrip van de suiker en andere ingrediënten die na de gisting zijn toegevoegd.

122. Gelet op al het voorgaande ben ik van mening dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat het extract afkomstig van de smaakstoffen en de suikersiroop die na afloop van de gisting zijn toegevoegd, buiten beschouwing moet worden gelaten bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal.

IV. Conclusie

123. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny te beantwoorden als volgt:

„Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken moet aldus worden uitgelegd dat het extract afkomstig van de smaakstoffen en de suikersiroop die na afloop van de gisting zijn toegevoegd, buiten beschouwing moet worden gelaten bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal.”