Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
Y. BOT
fremsat den 1. februar 2018 [1]

Sag C-30/17

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftsbestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – punktafgifter – direktiv 92/83/EØF – artikel 3, stk. 1 – alkohol og alkoholholdige drikkevarer – øl – aromatiseret øl – plato-grad – beregningsmåde«

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer [2].

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (direktøren for toldkammeret i Poznan, Polen) og Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (herefter »Kompania Piwowarska«), et selskab, der fremstiller øl, bl.a. aromatiseret øl, vedrørende fastsættelsen af beregningsmåden for Plato-grader med henblik på at fastlægge beregningsgrundlaget for den punktafgift, som Kompania Piwowarska skal betale for salget af aromatiseret øl for november 2004.

3. Med det præjudicielle spørgsmål opfordres Domstolen til at fastslå, om man ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl ved hjælp af Plato-skalaen skal medregne de aroma- og sukkerstoffer, der tilsættes efter gæringens afslutning.

4. Den fortolkning, som Domstolen opfordres til at give, vil være den første fortolkning af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83 og af begrebet »Plato-grad«.

5. I nærværende forslag til afgørelse vil jeg påvise grundene til, at aroma- og sukkerstoffer, der tilsættes efter gæringens afslutning, ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl ved hjælp af Plato-skalaen efter min opfattelse ikke skal medregnes.

1 – Originalsprog: fransk.
2 – EFT 1992, L 316, s. 21.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 92/12/EØF

6. Artikel 6, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [3] foreskriver følgende:

»Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3. […]«

2. Direktiv 92/83

7. Tredje til femte betragtning til direktiv 92/83 lyder som følger:

»[F]or at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, bør der fastsættes fælles definitioner for alle de pågældende produkter.

[S]ådanne definitioner bør baseres på definitionerne i den udgave af den kombinerede nomenklatur, der gælder på datoen for dette direktivs vedtagelse.

[F]or så vidt angår øl bør der tillades andre metoder til beregning af punktafgiften på det færdige produkt.«

8. Direktivets afsnit I har overskriften »Øl«. Dette afsnit indeholder artikel 2, som bestemmer som følger:

»Ved »øl« forstås i dette direktiv enhver vare, der henhører under KN-kode 2203, eller enhver vare indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henhører under KN-kode 2206, og som i begge tilfælde har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol.«

9. Artikel 3 i direktiv 92/83 har følgende ordlyd:

»1. Den punktafgift, som medlemsstaterne opkræver på øl, fastsættes på grundlag af antallet

– af hektoliter/Plato-grad

eller

– af hektoliter/virkeligt alkoholindhold

af det færdige produkt.

2. Ved fastsættelsen af punktafgiften på øl i overensstemmelse med direktiv 92/84/EØF [4] kan medlemsstaterne se bort fra brøkdele af en Plato-grad eller af det virkelige alkoholindhold.

3 – EFT 1992, L 76, s. 1.

4 – Rådets direktiv af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 29).

Derudover kan medlemsstater, som opkræver punktafgiften på grundlag af antallet af hektoliter/Plato-grad, opdele øl i kategorier omfattende højst fire Plato-grader pr. kategori og pålægge al øl inden for en given kategori samme punktafgiftssats pr. hl. Disse satser skal altid være lig med eller højere end den minimumssats, der er fastsat i artikel 6 i direktiv 92/84 […], i det følgende benævnt »minimumssats«.«

10. Følgende fremgår af artikel 5 i direktiv 92/83:

»1. Medlemsstaterne kan for øl, som har et virkeligt alkoholindhold på ikke over 2,8% vol., anvende reducerede satser, der kan ligge under minimumssatsen.

2. Medlemsstaterne kan begrænse anvendelsen af denne artikel til varer indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, som henhører under KN-kode 2206.«

11. Direktivets afsnit IV har overskriften »Mellemklasseprodukter«. Dette afsnit indeholder artikel 17, stk. 1, som har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved »mellemklasseprodukter« alle varer, som har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2% vol., men ikke over 22% vol., og som henhører under KN-kode 2204, 2205 og 2206, men som ikke er omfattet af artikel 2, 8 og 12.«

12. Artikel 28 i direktiv 92/83 er en del af afsnit VII med overskriften »Fritagelser« og har følgende ordlyd:

»Det Forenede Kongerige kan fortsat anvende de fritagelser, som det pr. 1. januar 1992 anvendte på følgende produkter:

– koncentrerede maltdrikke, hvis mask forud for gæringen har en vægtfylde på 1 200° af indbrygningsprocenten (47° Plato) eller derover

– aromatiske bittere med et virkeligt alkoholindhold på mellem 44,2 og 49,2% vol. og med et indhold af ensian, krydderier og andre aromatiske ingredienser på mellem 1,5 og 6 vægtprocent og af sukker på mellem 4 og 10 vægtprocent, leveret i beholdere, der indeholder højst 0,2 liter af produktet.«

3. Direktiv 92/84

13. Anden og syvende betragtning til direktiv 92/84 har følgende ordlyd:

»[I] direktiv 92/83 […] er der fastsat bestemmelser om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

[…]

[M]edlemsstaterne har forskellige metoder til beskatning af øl, og en sådan forskel bør fortsat kunne tillades bl.a. ved, at der fastsættes en minimumsafgiftssats baseret på såvel produktets indbrygningsprocent som dets alkoholindhold.«

14. Artikel 6 i direktiv 92/84 bestemmer:

»Fra den 1. januar 1993 fastsættes minimumspunktafgiftssatsen for øl til:

– 0,748 [EUR] pr. hl/Plato-grad,

eller

– 1,87 [EUR] pr. hl/alkohol-grad

for det færdige produkt.«

B. Polsk ret

15. Artikel 68, stk. 1 og 3-5, i ustawa o podatku akcyzowym (lov om punktafgifter med senere ændringer) af 23. januar 2004[5] har følgende ordlyd:

»1. Ved »øl« forstås i denne lov produkter henhørende under pos. 13 i bilag 2 til denne lov samt alle blandinger af øl med ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henføres under nr. 15.94.10 i den polske vare- og tjenesteydelsesklassifikation og KN-kode 2206 00 med et faktisk alkoholindhold på over 0,5% vol.

[…]

3. Afgiftsgrundlaget for øl er hektoliter/Plato-grad af det færdige produkt.

4. Punktafgiftssatsen på øl er 6,86 PLN [ca. 1,63 EUR] pr. hektoliter/Plato-grad af det færdige produkt.

5. Finansministeren fastsætter ved bekendtgørelse måden, hvorpå afgiftsgrundlaget for øl skal beregnes, under hensyntagen til de beregningsmetoder, der anvendes i medlemsstaterne.«

16. Følgende fremgår af artikel 1, stk. 1, i rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (bekendtgørelse fra finansministeren om måden, hvorpå afgiftsgrundlaget for øl skal beregnes) af 31. marts 2004[6]:

»Ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for øl forstås ved 1 Plato-grad: 1% m/m af humleurten, hvorved det færdige produkts alkoholindhold og faktiske restekstraktindhold lægges til grund.«

II. Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17. Tvisten i hovedsagen er mellem direktøren for toldkammeret i Poznan og Kompania Piwowarska, et selskab, der fremstiller traditionel og aromatiseret øl, og vedrører fastsættelsen af beregningsmåden for Plato-grader med henblik på at fastlægge beregningsgrundlaget for den punktafgift, som Kompania Piwowarska skal betale for salget af aromatiseret øl for november 2004.

18. Efter oprindeligt at have indgivet en afgiftsangivelse, hvori de tilsætningsstoffer, der var tilsat efter gæringens afslutning blev medregnet ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl, og efter at have betalt denne afgift indgav Kompania Piwowarska en berigtigelse til denne angivelse til afgiftsmyndigheden samt en anmodning om, at det blev fastslået, at der var indbetalt et for stort beløb i punktafgifter på salget af aromatiseret øl. Selskabet anførte, at det for store afgiftsbeløb skyldtes, at man havde lagt en forkert Plato-grad til grund, idet det sukker, der var blevet tilsat efter gæringen, blev medregnet.

5 – Dz. U. fra 2004, nr. 29, pos. 257.

6 – Dz. U. fra 2004, nr. 70, pos. 635.

19. Afgiftsmyndigheden i første instans og derefter klagemyndigheden afslog anmodningen om, at det blev fastslået, at selskabet havde betalt for meget i afgift, med den begrundelse, at for aromatiseret øl skal Plato-graderne og således også punktafgiftsbeløbet beregnes ved at medregne de sukkerbaserede aromastoffer i det færdige produkt, som er blevet tilsat efter gæringsprocessen.

20. Kompania Piwowarska anlagde herefter sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Poznań, Polen), der ved dom af 5. december 2014 annullerede klagemyndighedens afgørelse og den tidligere afgørelse fra lederen af toldkontoret i Poznań. Denne regionale domstol i forvaltningsretlige sager fandt, at der ved beregningen af det faktiske restekstraktindhold i det færdige produkt ikke skulle tages hensyn til de aromastoffer, herunder navnlig sukker og sukkeropløsning, som var blevet tilsat.

21. Direktøren for toldkammeret i Poznań har iværksat kassationsanke for Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) og har bl.a. gjort gældende, at afgørelsen afsagt af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Poznań) indebærer en tilsidesættelse af artikel 68, stk. 3 og 4, i lov om punktafgifter samt artikel 1, stk. 1, i bekendtgørelse fra finansministeren om måden, hvorpå afgiftsgrundlaget for øl skal beregnes, eftersom disse bestemmelser, som er i overensstemmelse med direktiv 92/83, ikke giver mulighed for ved beregningen af punktafgifterne fra den faktiske ekstrakt at fratrække den tilsatte ekstrakt, dvs. den ekstrakt, der er opstået ved tilsætningen af aromastoffer i form af sukkeropløsning efter gæringens afslutning.

22. Kompania Piwowarska har gentaget sin argumentation om, at det sukker, der tilsættes efter gæringens afslutning, ikke kan betragtes som en del af tørstoffet i humleurten og ikke bør indgå i afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl.

23. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal man i lyset af artikel 3, stk. 1, i [direktiv 92/83] og dette direktivs formål ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget for aromatiseret øl ved hjælp af Plato-skalaen medregne den ekstrakt, der stammer fra de aromastoffer, der blev tilsat efter gæringens afslutning, i den faktiske restekstrakt i det færdige produkt, eller skal ekstrakt, der hidrører fra de tilsatte stoffer, lades ude af betragtning?«

III. Bedømmelse

A. Punktafgifter i EU

24. I EU består afgiftsreglerne i et generelt direktiv, direktiv 92/12[7], og direktiver, der specifikt omhandler visse produkter såsom alkohol, tobak og energi[8], der tilsigter en minimumsharmonisering[9].

7 – Erstattet af Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12 (EUT 2009, L 9, s. 12).

8 – For så vidt angår alkohol drejer det sig om direktiv 92/83 og 92/84. Med hensyn til tobak er der tale om Rådets direktiv 92/79/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT 1992, L 316, s. 8), Rådets direktiv 92/80/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT 1992, L 316, s. 10), Rådets direktiv 95/59/EF af 27.11.1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40) og Rådets direktiv 2011/64/EU af 21.6.2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (EUT 2011, L 176, s. 24). For så vidt angår energi drejer det sig om Rådets direktiv 92/81/EØF af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 12), Rådets direktiv 92/82/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 19) og Rådets direktiv 2003/96/EF af 27.10.2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT 2003, L 283, s. 51).

9 – Generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punkt 17). I sit forslag til afgørelse fremhævede generaladvokat Fennelly, at harmoniseringen som følge af direktiv 92/12 var blevet beskrevet som en »generel[...] og fleksibel[...] harmonisering« eller som en harmonisering baseret på »den laveste fællesnævner«.

25. Til trods for disse direktiver, og som det allerede er anført [10], findes der ingen almindeligt antaget definition af begrebet »punktafgift« i EU-retten.

26. I lighed med direktiv 92/12 [11] definerer direktiv 2008/118 således ikke dette begreb, men begrænser sig til i artikel 1, stk. 1, og i niende betragtning at fastlægge »den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer«, dvs. energiprodukter og elektricitet, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdet tobak.

27. Ikke desto mindre vidner den generelle ordning i direktiv 92/12, og derefter ordningen i direktiv 2008/118, om det forhold, at punktafgifter kan opfattes som specifikke indirekte afgifter på forbruget af produkter, som tjener flere formål, heriblandt navnlig at skaffe statskassen indtægter og at mindske forbruget af visse varer [12].

28. Formålet med det generelle direktiv er at medvirke til gennemførelsen af det indre marked ved fri bevægelighed for punktafgiftspligtige varer [13]. Dette direktiv kræver således tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivninger om denne type afgiftspålægning med henblik på »at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater« [14].

29. Da punktafgifter er en afgiftspålægning af forbrug, skal disse afgifter forfalde så tæt på den endelige forbruger som muligt, og i henhold til artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 forfalder punktafgifterne ved overgangen til forbrug eller i situationer, der kan sidestilles hermed [15]. Følgelig er den afgiftsudløsende handling fremstilling eller indførsel på EU's område af punktafgiftspligtige varer, og afgiften forfalder ved deres overgang til forbrug.

30. Sammenfattende beregnes punktafgifter, som det fremgår af Domstolens praksis, hovedsageligt på grundlag af mængden af varen, forfalder ved de pågældende varers overgang til forbrug og pålægges kun bestemte varer [16].

31. Med hensyn til navnlig punktafgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer er de foruden i det generelle direktiv reguleret i direktiv 92/83 og 92/84.

32. Det første direktiv omhandler harmonisering af afgiftsstrukturen, mens det andet direktiv omhandler tilnærmelse af satserne.

33. I denne forbindelse skal det fremhæves, at med hensyn til alkohol og alkoholholdige drikkevarer er den harmonisering, der følger af disse direktiver, allerede blevet kvalificeret som en delvis harmonisering [17].

34. Direktiverne tager nemlig ikke kun hensyn til medlemsstaternes forskellige beskatningstraditioner [18] og navnlig de forskelle i metoderne til beskatning af øl, der findes i medlemsstaterne, men tillader også, at disse metoder bevares.

10 – Jf. generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punkt 18).

11 – Jf. generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538, punkt 17).

12 – Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 25) og generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110, punkt 2). Jf. også dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 18 og 19).

13 – Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 26) samt første betragtning til direktiv 92/12, hvoraf fremgår, at »[d]et indre markeds etablering og funktion indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer«.

14 – Dom af 2.4.1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, præmis 22).

15 – Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 30).

16 – Dom af 9.3.2000, EKW og Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 44).

17 – Jf. dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 17).

18 – Jf. dom af 24.2.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 18).

35. Således bestemmes det i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, at den punktafgift, som medlemsstaterne opkræver på øl, fastsættes på grundlag af antallet af hektoliter pr. Plato-grad eller hektoliter i forhold til det virkelige alkoholindhold, og artikel 6 i direktiv 92/84 bestemmer, at minimumspunktafgiftssatsen for øl fastsættes til 0,748 [EUR] pr. hektoliter pr. Plato-grad eller 1,87 [EUR] pr. hektoliter pr. alkoholgrad. Desuden fremgår dette tydeligt af syvende betragtning til direktiv 92/84, i henhold til hvilken medlemsstaterne har forskellige metoder til beskatning af øl, og hvorefter en sådan forskel fortsat bør kunne tillades bl.a. ved, at der fastsættes en minimumsafgiftssats baseret på såvel produktets indbrygningsprocent som dets alkoholindhold.

36. Selv om ordningen har til formål at reducere de nationale forskelle, navnlig ved at give en definition af punktafgiftspligtige varer, ved at pålægge en specifik minimumspunktafgiftssats eller et specifikt minimumspunktafgiftsbeløb for hvert enkelt produkt og ved at sørge for at forhindre, at de nationale ordninger medfører konkurrenceforvridninger i det indre marked, pålægger direktiv 92/84 således kun en minimumspunktafgift for visse typer alkoholholdige drikkevarer og indebærer således alene en ufuldstændig harmonisering af punktafgifterne.

37. Medlemsstaterne bevarer således muligheden for generelt at forhøje punktafgifterne, f.eks. med det formål at kunne varetage specifikke sundhedsbeskyttelsesformål, dog på den betingelse, at denne afgiftspålægning er forenelig med artikel 110 TEUF [19].

38. Endelig defineres punktafgiftspligtige varer under hensyntagen til den kombinerede nomenklatur. I det foreliggende tilfælde er øl defineret som enhver vare, der henhører under KN-kode 2203, eller enhver vare indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henhører under KN-kode 2206, og som i begge tilfælde har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol. [20].

B. Definitioner

39. For at lette læsningen af nærværende forslag til afgørelse er det nødvendigt i de indledende bemærkninger at definere en række udtryk og begreber, som er væsentlige at forstå i forbindelse med den foreliggende præjudicielle forelæggelse og besvarelsen af spørgsmålet fra den forelæggende ret.

40. Nødvendigheden heraf synes så meget desto mere presserende, når henses til, at det fremgår af parternes indlæg, at de anvender de samme udtryk, men for forskellige ting. F.eks. forstår sagsøgeren i hovedsagen ved »faktisk ekstrakt« et begreb, som ikke kræver nogen præcisering af, at det færdige produkt indeholder de stoffer, der er tilsat efter gæringen. Ifølge den polske regering er den faktiske ekstrakt i det færdige produkt en ekstrakt, hvor de stoffer, der tilsættes efter gæringen, nødvendigvis medregnes. Sagsøgte i hovedsagen er af den opfattelse, at den faktiske ekstrakt er den del af ekstrakten, som ikke er blevet omdannet til alkohol eller kuldioxid, og forstår ved begrebet »det totale ekstraktindhold« den ekstrakt, som består af den faktiske ekstrakt og sukkerstoffer eller ekstrakter tilsat efter gæringsprocessen.

41. For det første kan begrebet »Plato-grad«, selv om det, som parterne har fremhævet det i deres skriftlige indlæg, ikke er defineret i EU-retten, i overensstemmelse med bryggerividenskaben og ifølge begge parter forstås som en målangivelse af koncentrationen af opløsningen i vægt. Der er altså tale om en målangivelse af forholdet mellem ekstraktens vægt og vægten af hele den opløsning, som anvendes til koncentrationen af humleurteekstrakten. Plato-graden betegner vægtprocenten af tørstofindholdet af humleurt.

42. Således betegner 23 Plato-grader en humleurt, hvor der anvendes 23 g ekstrakt til 100 g humleurt, dvs. en opløsning med en koncentration på 23 vægtprocent.

19 – Jf. mit forslag til afgørelse Scotch Whisky Association m.fl. (C-333/14, EU:C:2015:527, punkt 143).

20 – Artikel 2 i direktiv 92/83.

43. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt begrebet »Plato-grad« indebærer en måling af indbrygningsprocenten, svarende til vægtfylden af stamurt, dvs. humleurten inden gæringen (den naturlige kemiske reaktion, som omdanner sukker til alkohol), er der her tale om det centrale spørgsmål i det præjudicielle spørgsmål, som Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har forelagt, og det vil blive besvaret i det følgende.

44. Man taler om stamurt indtil det øjeblik, hvor gæringsprocessen starter. Stamurt er et mellemklasseprodukt bestående af vand og de stoffer, der tilsættes øllet med henblik på gæringen, såsom humle og bygmalt til brygning, ligeledes benævnt ekstrakt, og som udgør grundlaget i gæringsprocessen.

45. Den faktiske ekstrakt er den del af ekstrakten, som ikke er blevet omdannet til alkohol eller kuldioxid under gæringen.

46. Den tilsatte ekstrakt svarer til den ekstrakt, der hidrører fra tilsætningen af aromastoffer i form af sukkeropløsning efter gæringens afslutning.

47. For at forstå, hvordan disse begreber interagerer under ølfremstillingen, skal det bemærkes, at stamurt, bestående af vand og ekstrakt, under gæringen omdanner sig til øl og biprodukter som f.eks. kuldioxid eller gær. Den øl, der opnås herved, består af alkohol, ekstrakt, der ikke er omdannet til alkohol, dvs. faktisk ekstrakt, og vand.

48. Endelig fremstilles aromatiseret øl på basis af traditionel øl, der, i princippet efter gæringen, tilsættes sukkeropløsning samt aromastoffer.

49. Hvad angår beregningen af Plato-graden opnås målingen af koncentrationen i vægt i Plato-skalaen for det andet efter beregning, og ved hjælp af fastlagte tabeller, af opløsningens vægtfylde. F.eks. svarer en opløsning med en vægtfylde på 1,1 til 23,7 Plato-grader.

50. Oprindeligt blev målingen, for at fastslå koncentrationen af ekstrakten af stamurt i Plato-grader, foretaget direkte på grundlag af denne væske inden alkoholgæringen. Teknologiske fremskridt har efterfølgende betydet, at en anden måleteknik har gjort sit indtog. Således kan Plato-graden beregnes på grundlag af målte karakteristika i det produkt, der er fremkommet efter gæringsprocessen, dvs. øllet, takket være navnlig opdagelsen af en konstant fysisk afhængighed mellem massen af ekstrakten af stamurt, alkoholens masse, som dannes under gæringsprocessen, og massen af den ekstrakt, som forbliver i det færdige produkt efter gæringen. Denne fysiske afhængighed, som matematisk udtrykkes ved Balling-formlen, gør det muligt at beregne alkoholindholdet i et færdigt produkt, hvis man kender koncentrationen af ekstrakten af stamurt og koncentrationen af faktisk ekstrakt i det færdige produkt. Navnlig gør denne lov om fysisk afhængighed det muligt at foretage en omvendt beregning og fastslå koncentrationen af ekstrakten af stamurt, hvis alkoholmængden og koncentrationen af faktisk ekstrakt i det færdige produkt er kendt.

51. For det tredje synes parternes skriftlige indlæg at indeholde en vis sammenblanding af begreberne »aromatiseret øl« og »sødet øl«. Det fremgår nemlig af forelæggelsesafgørelsen, at for de nationale retsinstanser er begreberne »aromatiseret øl« og »sødet øl« ækvivalente, for så vidt som aromastoffer angiveligt er sødestoffer, mens det præjudicielle spørgsmål kun omtaler aromatiseret øl. Den polske regering synes at sondre mellem de to begreber, alt imens den er af den opfattelse, at sødemidler er en del af de stoffer, der tilsættes den traditionelle øl efter gæringen i processen med fremstillingen af aromatiseret øl. Den spanske regering synes, i lighed med Europa-Kommissionen, at sidestille aromatiseret øl med sødet øl, idet udtrykkene »sødet øl« og aromatiseret øl anvendes i flæng i dens skriftlige indlæg, mens den græske regering kun omtaler aromatiseret øl, samtidigt med, at den opremser sødemidler blandt de stoffer, der kan tilsættes.

52. Et aromastof kan defineres som et tilsætningsstof, der anvendes til at give en fødevare en særlig smag, mens et sødemiddel betegner enten et stof, der giver en sød smag, eller, hvad især er tilfældet for et kunstigt sødemiddel, et kalorielet sødestof uden sukker. I betragtning af, at alle stoffer, der tilsættes efter gæringen, kan have en indvirkning, selv om det er i forskellige proportioner, på beregningen af Plato-graderne, skal begreberne »aromatiseret øl« og »sødet øl« betragtes som ensartede, selv om det præjudicielle spørgsmål kun omtaler det første begreb.

53. Det skal desuden, som parterne og den forelæggende ret har gjort, fremhæves, at såvel de stoffer, der tilsættes efter gæringen, som sukkeropløsningen volder problemer i hovedsagen, idet medtagelsen af stoffer tilsat efter gæringen vil kunne ændre målingen af Plato-graderne.

54. Tilsætningen af stoffer og navnlig sukker efter gæringen øger nemlig tørstoffets masse i det færdige produkt. Under disse omstændigheder bør begrebet »aromastoffer« omhandlet i det præjudicielle spørgsmål forstås som vedrørende både aromastoffer i egentlig forstand og sukkeropløsning.

C. Bedømmelse af det præjudicielle spørgsmål

55. Indledningsvis skal det fremhæves, at spørgsmålet om, hvorvidt det i praksis er muligt eller tværtimod umuligt i det færdige produkt at identificere den andel af tørstoffet, som ikke var til stede i stamurten, uden tvivl fortjener at blive behandlet, men nødvendigvis må undersøges efter definitionen af begrebet »Plato-grad« som omhandlet i direktiv 92/83. Den praktiske gennemførlighed bør nemlig ikke have indvirkning på den juridiske fortolkning af dette direktiv og dette begreb.

56. Navnlig vil jeg, efter bedømmelsen af det præjudicielle spørgsmål og af den fortolkning, som den forelæggende ret har anmodet om, behandle det forhold, dels, at humleurten efter gæringen analyseres med henblik på at fastslå Plato-graden, dels, at det ved Balling-metoden er muligt at fastslå humleurtens indbrygningsprocent.

57. Den forelæggende ret har nærmere bestemt anmodet Domstolen om at fastslå, om – med henblik på at beregne indholdet i Plato-grader af aromatiseret øl og følgelig beregne punktafgifterne for dette produkt – tørstoffet i stamurten eller tørstoffet i det færdige produkt, herunder de stoffer, der tilsættes efter gæringen, med andre ord aromastoffer og sukkeropløsning, skal medregnes.

58. Dette spørgsmål, hvor teknisk det end måtte være, er uden fortilfælde, idet Domstolen aldrig har haft lejlighed til at fortolke artikel 3 i direktiv 92/83, og det er tilmed dobbeltsidigt.

59. Dels er en sådan fortolkning nødvendig, idet hverken Plato-graden eller metoden til at beregne denne er defineret i EU-lovgivningen [21], hvilket naturligvis fører til forskelle mellem medlemsstaterne [22].

60. For så vidt som begrebet »Plato-grad« ikke er defineret i de medlemsstater, som har valgt denne beregningsmetode med henblik på at fastlægge punktafgiftsstrukturen for traditionel og aromatiseret øl, beregner visse medlemsstater indholdet i Plato-grader ved at medregne de stoffer, der tilsættes efter gæringen, mens andre beregner det under hensyntagen til stamurten.

21 – I denne forbindelse er det symptomatisk, at Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg i sin udtalelse om »forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 92/84 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer« (EUT 2007, C 175, s. 1) henviser til definitionen på en Plato-grad på Wikipedias hjemmeside (punkt 3.6 i denne udtalelse).

22 – For det første er disse forskelle blevet fremhævet af parterne i deres skriftlige indlæg og i retsmødet. For det andet fremgår de af den endelige eksterne bedømmelsesrapport vedrørende direktiv 92/83, der fulgte efter bedømmelsen af denne tekst i forbindelse med Kommissionens program for målrettet og effektiv regulering (REFIT). Se Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the Harmonisation of the Structures of Excise Duties on Alcohol and Alcoholic Beverages – Final Report, som er tilgængelig på følgende internetadresse: 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 og navnlig henstilling 15, ifølge hvilken fortolkningen af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83 burde præciseres, bl.a. med hensyn til øl, hvor der tilsættes sukker efter gæringen, idet nogle medlemsstater beregner Plato-graderne ved at medregne det sukker, som tilsættes efter gæringen, mens andre medlemsstater ikke medregner det (s. 141 og 142).

61. Anvendelsen af disse beregningsmetoder medfører forskellige afgiftsniveauer for punktafgifter og kan have en forvridende effekt mellem medlemsstaterne, og kan endog udgøre en national beskyttende eller diskriminerende afgiftspålægning.

62. Dels er fortolkningen af artikel 3 i direktiv 92/83 i betragtning af de forskelle, der omtales i punkt 60 i nærværende forslag til afgørelse, og de satser, der findes i artikel 6 i direktiv 92/84, af væsentlig økonomisk betydning både for de erhvervsdrivende og, tilsvarende, for medlemsstaternes finanser.

63. Idet der nu er sket en afgræsning af udfordringerne forbundet med nærværende sag, vil jeg herefter gøre rede for min fortolkning af artikel 3 i direktiv 92/83.

64. I denne henseende står to vidt forskellige fortolkninger over for hinanden.

65. På den ene side er direktøren for toldkammeret i Poznan og den græske og den polske regering af den opfattelse, at direktiv 92/83 skal fortolkes således, at ved fastsættelsen af indholdet i Plato-grader af aromatiseret øl skal det færdige produkt, herunder de stoffer, der tilsættes efter humleurtens gæring, medregnes.

66. På den anden side har Kompania Piwowarska, den spanske regering og Kommissionen gjort gældende, at dette direktiv skal fortolkes således, at ved fastsættelsen af indholdet i Plato-grader af aromatiseret øl skal stamurten, og derfor ikke de stoffer, der tilsættes efter humleurtens gæring, tages i betragtning.

67. For at svare den forelæggende ret skal det i første omgang bemærkes, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, sammenholdt med artikel 6 i direktiv 92/84, angiver to metoder til beregning af punktafgiften på øl. Den første metode hviler på tre parametre, nemlig for det første antallet af hektoliter i det færdige produkt, for det andet dette produkts Plato-grad og for det tredje den af medlemsstaterne fastsatte punktafgiftssats, som ikke kan være lavere end den sats, der er fastsat i artikel 6 i direktiv 92/84. Den anden metode hviler ligeledes på tre parametre, nemlig antallet af hektoliter i det færdige produkt, produktets virkelige alkoholindhold og punktafgiftssatsen.

68. Dernæst skal det fremhæves, at fortolkningen af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83 i medfør af fast retspraksis skal basere sig på denne bestemmelses ordlyd, den kontekst, hvori den indgår, og det pågældende direktivs formål.

69. Hvad for det første angår denne bestemmelses ordlyd skal det bemærkes, at nogle af de parametre, som omtales heri, såsom antallet af hektoliter eller punktafgiftssatsen, ikke er problematiske.

70. I øvrigt svarer det andet parameter, der anvendes i den anden beregningsmetode, dvs. varens virkelige alkoholindhold, som fremgår af artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/83, ifølge Kommissionen til begrebet »alkoholgrad« samt til begrebet »varens virkelige alkoholindhold udtrykt i% vol.« defineret i EU-retten i kapitel 22 i bilag I til gennemførelsesforordning (EU) 2016/1821 [23] som »antal liter ren alkohol ved 20°C, som findes i 100 liter af varen ved samme temperatur«.

71. Derimod defineres begrebet »Plato-grad«, der fremgår af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, ikke i EU-retten, og EU-lovgivningen indeholder ikke nogen henvisning til national ret for så vidt angår betydningen af dette begreb.

23 – Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) af 6.10.2016 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EUT 2016, L 294, s. 1).

72. Under sådanne omstændigheder følger det af Domstolens faste praksis såvel som af kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele EU, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning [24].

73. For det første fremgår det af den sædvanlige betydning af begrebet »Plato-grad« inden for brygning, at øls Plato-grad skal beregnes ud fra den del af ølekstrakten, der stammer fra stamurten.

74. Selv om parterne er enige om, at Plato-graden betegner koncentrationen af humleurt i vægt, er de til gengæld uenige om, hvilken humleurt der skal tages i betragtning, stamurten eller humleurten efter gæring, med henblik på at beregne punktafgifterne på aromatiseret øl. Således kan der, uafhængigt af det problem, der nævnes i punkt 55 i nærværende forslag til afgørelse, overvejes to tilgange til begrebet »Plato-grad«.

75. Ifølge den første tilgang beregnes afgiftsgrundlaget for øl ved hjælp af begreber, som anvendes inden for brygning, såsom Plato-grad, »tørstof i humleurten« eller »faktisk ekstrakt«, som skal forstås i henhold til deres betydning på brygningsområdet. Da Plato-graden inden for brygning svarer til koncentrationen af stamurt i vægt, skal den for aromatiseret øl beregnes ud fra den ølekstrakt, der hidrører fra den stamurt, som er sat til gæring, dvs. ud fra den faktiske ekstrakt og derfor uden at medregne de stoffer, der tilsættes efter gæringen.

76. Ifølge den anden tilgang er begrebet »Plato-grad« med henblik på beregningen af punktafgiften på aromatiseret øl på baggrund af direktiv 92/83 uafhængigt af den brygningsrelaterede betydning. Indholdet i Plato-grader af aromatiseret øl skal navnlig beregnes på grundlag af det færdige produkt på baggrund af det totale ekstraktindhold af humleurt efter gæring, dvs. på baggrund af den faktiske ekstrakt og den tilsatte ekstrakt, idet de stoffer, der tilsættes øl efter gæringens afslutning, skal medregnes.

77. Der er mellem parterne enighed om, at valget af den ene eller den anden måde at fastsætte Plato-graden på, for den samme aromatiserede øl, ikke er neutral, idet anvendelsen af den anden fremgangsmåde indebærer en ikke ubetydelig forhøjelse på ca. 20% af Plato-graderne og følgelig en væsentlig forhøjelse af den punktafgift, som skal betales.

78. Kompania Piwowarska og Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at Balling-formlen, som gør det muligt at fastslå koncentrationen af ekstrakten af stamurt, hvis alkoholmængden og koncentrationen af faktisk ekstrakt i det færdige produkt er kendt, ikke afspejler den faktiske fysiske afhængighed, hvis sukkeropløsning og aromastoffer, der tilsættes efter gæringen, medtages i beregningerne. Disse beregninger resulterer i en fiktiv værdi for koncentrationen af ekstrakten af stamurt, som ikke afspejler indholdet af tørstof i humleurten.

79. Sagsøgeren i hovedsagen har ikke anfægtet dette anbringende og har i retsmødet indrømmet, at Balling-formlen gav et fejlagtigt resultat, når stoffer blev tilsat efter gæringen.

80. Desuden tyder intet element i hverken direktiv 92/83 eller direktiv 92/84 på, at EU-lovgiver har haft til hensigt at afvige fra den brygningsrelaterede betydning af begrebet »Plato-grad« i forbindelse med beregningen af punktafgiften på øl.

81. For det andet modsiges en fortolkning, hvorefter begrebet »Plato-grad« bestemmes ud fra stamurten, ikke af anvendelsen af udtrykket »det færdige produkt« i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83.

24 – Jf. dom af 18.1.1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11, præmis 11), af 21.10.2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620, præmis 32), og af 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 25).

82. I modsætning til, hvad sagsøgeren i hovedsagen og den polske regering har gjort gældende, finder jeg således, at dette udtryk, som både nævnes i artikel 3 i direktiv 92/83 og i artikel 6 i direktiv 92/84, ikke nødvendigvis indebærer, at Plato-grader skal beregnes under hensyntagen til de aromastoffer og den sukkeropløsning, der tilsættes efter gæringen.

83. Selv om det giver sig selv, at begrebet »det færdige produkt«, der optræder i artikel 3 i direktiv 92/83, finder anvendelse på begge metoder til beregning af punktafgiften på øl, mener jeg, ligesom den spanske regering og Kommissionen, at det snarere refererer til antallet af hektoliter end til måden at beregne indholdet i Plato-grader på, således at punktafgiftsgrundlaget for øl udgøres af mængden af de varer, der indgår i anvendelsesområdet for punktafgiften, udtrykt i hektoliter af de færdige produkter.

84. I denne forbindelse skal det fremhæves, at begrebet »det færdige produkt«, til trods for den særegne præsentation i artikel 3 i direktiv 92/83, refererer til begge metoder til beregning af punktafgiften på øl, hvilket artikel 3, stk. 1, i forslag til Rådets direktiv om harmonisering af punktafgiftsstrukturerne for alkoholholdige drikkevarer og alkohol indeholdt i andre produkter [25] samt artikel 6 i forslag om ændring af direktiv 92/84 [26] bekræfter til fulde.

85. Hvad end det drejer sig om den ene eller den anden metode til beregning af punktafgiften på øl, er jeg imidlertid ikke overbevist om, at begrebet »det færdige produkt« refererer til det produkt, på grundlag af hvilket punktafgiften skal beregnes. Efter min opfattelse er der nemlig ikke noget solidt grundlag for en sådan fortolkning i ordlyden af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83. Som jeg allerede har skitseret i punkt 67 i nærværende forslag til afgørelse, sigter begrebet »det færdige produkt«, som optræder i dette direktivs artikel 3, stk. 1, alene på, for hver metode til beregning af punktafgiften for øl, at præcisere, at den skal beregnes ud fra antallet af hektoliter af det færdige produkt.

86. På baggrund af disse elementer er definitionen af begrebet »Plato-grad« uafhængig af anvendelsen af begrebet »det færdige produkt« i direktiv 92/83, og det kan således ikke med føje gøres gældende, at dette direktiv og direktiv 92/84, og navnlig artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, kræver, at Plato-graden defineres ved at medregne de stoffer, der tilsættes efter gæringen.

87. Såfremt det imidlertid antages, at udtrykket »det færdige produkt« finder anvendelse på beregningsmåden for Plato-grader, og at denne beregning sker på grundlag af ekstrakten af humleurt på basis af den færdige øl, dvs. i »det færdige produkt«, betyder dette ikke, at de stoffer, der tilsættes efter gæringen, skal medregnes.

88. For så vidt angår aromatiseret øl gør Balling-formlen det således ikke muligt korrekt og uden fejl at fastlægge indholdet af tørstof i stamurten på grundlag af parametrene i den færdige øl.

89. Såfremt det antages, at direktiv 92/83 refererer til begrebet »Plato-grad« i det færdige produkt, kan denne omstændighed således ikke betyde, at Plato-grader i aromatiseret øl måles i den aromatiserede øl, når fremstillingen af dette produkt er tilendebragt.

90. Det fremgår af disse forhold, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83 ikke indeholder noget krav om, at Plato-grader i aromatiseret øl beregnes ved at medregne aromastoffer og sukkeropløsning, som er blevet tilsat efter gæringen.

25 – EFT 1990, C 322, s. 11. I henhold til denne artikel »[fastsættes] den punktafgift, som medlemsstaterne opkræver på øl, på grundlag af antallet af hektoliter/Plato-grad af det færdige produkt, som frigives til forbrug eller attesteres manko, og som overskrider en eventuel forud fastsat mængde […]«.

26 – Forslag til Rådets direktiv om ændring af Rådets direktiv 92/84 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (KOM(2006) 486 endelig). I henhold til dette forslags artikel 1, stk. 4, affattes artikel 6 i direktiv 92/84 således:»Fra den 1. januar 2008 fastsættes minimumspunktafgiftssatsen for øl til en af følgende satser med hensyn til det færdige produkt: (a) 0,98 EUR pr. hl/Plato-grad, (b) 2,45 EUR pr. hl/alkoholgrad.«

91. For det andet mener jeg hvad angår den kontekstuelle fortolkning, at den tydeligt viser, at beregningen af Plato-grader med hensyn til aromatiseret øl ikke forudsætter, at aromastoffer og sukkeropløsning tilsat efter gæringen tages i betragtning.

92. Dels fastsætter artikel 28 i direktiv 92/83 utvetydigt, at Det Forenede Kongerige fortsat kan anvende de fritagelser, som det pr. 1. januar 1992 anvendte på »koncentrerede maltdrikke, hvis mask forud for gæringen har en vægtfylde på 1 200° af indbrygningsprocenten (47° Plato) eller derover«.

93. I forbindelse med denne bestemmelse vurderes Plato-grader ud fra vægtfylden inden gæringen og skal således beregnes ud fra stamurten og ikke ud fra humleurten efter gæringen.

94. Det er korrekt, som flere parter har gjort gældende i retsmødet, at EU-lovgiver hvad angår en fritagelse har vist sig mere ordrig med henblik på at afgrænse anvendelsesområdet for og rækkevidden af denne fritagelse.

95. Den omstændighed, at EU-lovgiver har givet nærmere oplysninger om beregningen af Plato-grader i forbindelse med anvendelsen af en fritagelse, betyder imidlertid ikke – tværtimod – at disse nærmere oplysninger ikke vedrører beregningen af punktafgiften.

96. Desuden kan jeg ikke forestille mig, at EU-lovgiver, i mangel af enhver definition af begrebet »Plato-grad«, har villet foreskrive to beregningsmetoder for dette mål alt efter, om der var tale om pålægning af eller fritagelse for punktafgifter.

97. Dels har lovgiver henvist til indbrygningsprocenten af den punktafgiftspligtige vare i en bredere kontekst, nemlig direktiv 92/84.

98. Når det i syvende betragtning til dette direktiv fremhæves, at der er to beskatningsmetoder for øl, og disse metoder beskrives i nævnte betragtning, er der således ikke tvivl om, at den henviser til de metoder, der omtales i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83.

99. Ved at angive, at det bør tillades at fastholde forskellige beskatningsmetoder for øl, navnlig ved at fastsætte en minimumssats udtrykt i forhold til produktets indbrygningsprocent og alkoholindhold, er det tydeligt, at det for EU-lovgiver er underforstået, at beregningen af Plato-grader skal baseres på stamurten.

100. For det tredje bekræfter den teleologiske fortolkning i mine øjne, at den ekstrakt, der stammer fra de aromastoffer og den sukkeropløsning, der tilsættes efter gæringens afslutning, ikke skal tages i betragtning for at beregne Plato-graderne.

101. Ved hjælp af harmoniseringen af punktafgiftsstrukturen og -satserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer sigter lovgiver mod at beskatte den konsumerede alkohol.

102. Det er således symptomatisk, at artikel 2 i direktiv 92/83 for så vidt angår øl angiver, at dette direktiv finder anvendelse på traditionel øl og enhver vare indeholdende en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer, der henhører under KN-kode 2206, på den udtrykkelige betingelse, at disse varer har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol. Desuden fremgår det af nævnte direktivs artikel 5, stk. 1, at alkoholindholdet er yderst vigtigt ved beregningen af punktafgiftssatsen, idet der kan anvendes en reduceret sats, hvis alkoholindholdet ikke er over en vis procentsats.

103. Endvidere fremgår det af artikel 27 i direktiv 92/83 og af Domstolens praksis, at alkohol beregnet til andre formål kan fritages for afgift [27].

27 – Jf. i denne retning dom af 19.4.2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233, præmis 17).

104. Selv om målet er at harmonisere beskatningen af den således konsumerede alkohol, selv hvis det kun er delvist, er det nødvendigt at fastholde den ganske vist relative overensstemmelse mellem forholdet mellem afgiftssatserne på den ene side og forholdet mellem Plato-grad og alkoholgrad på den anden side.

105. Selv om lovgiver, som jeg har fremhævet i punkt 34 og 35 i nærværende forslag til afgørelse, har tilladt, at der fastholdes forskellige beskatningsmetoder for øl, vidner den omstændighed, at lovgiver har fastsat afgiftssatser for hver af disse metoder, efter min opfattelse om, at der er overensstemmelse mellem disse forhold.

106. Således er afgiftssatserne forbundet på den måde, at den minimumsafgiftssats, som medlemsstaterne skal anvende pr. hektoliter pr. Plato-grad af et færdigt produkt, svarer til den minimumsafgiftssats, som de skulle anvende pr. hektoliter pr. alkoholgrad, dersom de valgte at anvende denne anden beskatningsmetode. Ikke desto mindre er forholdet, empirisk observeret, mellem øls Plato-grad og dets alkoholgrad, der afhænger af adskillige faktorer, ikke absolut, men kan svinge inden for et vist værdiinterval.

107. I denne forbindelse skal det imidlertid bemærkes, at for så vidt angår aromatiseret øl forhøjer medregningen af sukker- og aromastoffer, der tilsættes efter gæringen, mærkbart dette produkts Plato-grad, mens disse stoffer, der jo er tilsat efter gæringen, ikke har nogen indvirkning på produktets alkoholgrad.

108. Følgelig fører den fortolkning af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, som sagsøger i hovedsagen og den græske og polske regering har foreslået, således til, at metoderne frakobles afgiftssatserne, og navnlig til en højere beskatning af aromatiseret øl.

109. Denne holdning går imidlertid imod formålet med punktafgiften på øl.

110. Selv om det ganske vist er rigtigt, at tilsætningen af stoffer efter gæringen medfører en volumenforskel, kan beregningsgrundlaget for punktafgiften imidlertid ikke ændres, for så vidt som det samlede alkoholindhold i volumen er det samme både inden og efter tilsætningen af de nævnte stoffer, idet stoffer, der tilsættes efter gæringen, ikke kan forhøje alkoholgraden.

111. Som jeg allerede har nævnt, fordrejer medregningen af stoffer tilsat efter gæringen imidlertid resultaterne fra anvendelsen af Balling-formlen, idet antallet af Plato-grader øges kunstigt og på ingen måde længere afspejler øllets alkoholgrad.

112. Således er konsekvensen af medregningen af aroma- og sukkerstoffer, der tilsættes efter gæringen, i beregningen af Plato-graderne for aromatiseret øl, at produkter med samme alkoholgrad beskattes forskelligt, og at beskatningen frakobles øllets alkoholgrad.

113. I betragtning af den, ganske vist relative, overensstemmelse mellem forholdet mellem afgiftssatserne på den ene side og forholdet mellem Plato-grad og alkoholgrad på den anden side giver den omstændighed, at lovgiver har accepteret fastholdelsen af forskellige beskatningsmetoder for øl og kun delvist har harmoniseret punktafgifterne på øl, ikke medlemsstaterne beføjelse til at gå sådan til værks og, når alt kommer til alt, beskatte ikke kun den konsumerede alkohol i form af øl, men også aromastoffer og sukker.

114. I lyset af disse elementer er det argument, ifølge hvilket den manglende medregning af stoffer tilsat efter gæringen for aromatiseret øls vedkommende svarer til at beskatte ikke det færdige produkt, som frigives til forbrug, men et mellemklasseprodukt, og således at beskatte to forskellige produkter på samme måde, lidet overbevisende.

115. Bortset fra den omstændighed, at begrebet »mellemklasseprodukt« defineres i direktiv 92/83 og ikke finder anvendelse på aromatiseret øl, som er omfattet af dette direktivs artikel 2, skal det bemærkes, at de stoffer, der tilsættes efter gæringen, øger aromatiseret øls volumen og således også beskatningen.

116. Endvidere hviler denne beskatningsmetode, som det fremgår af definitionen af begrebet »Plato-grad«, på stamurten, og indholdet i Plato-grader er således karakteristisk for alle færdige produkter, både traditionel øl og aromatiseret øl, der hidrører fra humleurt.

117. Under disse omstændigheder kan det ikke gøres gældende, at den manglende medregning af stoffer tilsat efter gæringen fører til en ens beskatning af to forskellige produkter.

118. I øvrigt giver en fortolkning af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83, hvorefter denne bestemmelse ikke opstiller et krav om, at Plato-grader for aromatiseret øl skal beregnes ved at medregne aromastoffer og sukkeropløsning tilsat efter gæringen, ligeledes mulighed for en ensartet tilgang til de forskellige typer øl og for at undgå enhver sondring mellem aromatiseret øl og øl, hvortil der er blevet tilsat kunstige sødestoffer, og hvis faktiske restekstrakt slet ikke eller næsten ikke stiger til trods for tilsætningen af de nævnte sødestoffer.

119. I lyset af ovenstående betragtninger skal spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt eller tværtimod umuligt i det færdige produkt at identificere den andel af tørstoffet, som ikke var til stede i stamurten, nu behandles.

120. Det fremgår af flere parters bemærkninger, at nøjagtige oplysninger om den endelige sammensætning af øllet og om de stoffer, der tilsættes efter gæringen, samt analyser af det aromatiserede øl gør det muligt at bestemme andelen af aroma- og sukkerstoffer tilsat efter gæringen med henblik på at anvende Balling-formlen.

121. Under alle omstændigheder anser jeg det for muligt at fastslå koncentrationen af ekstrakten af stamurt i Plato-grader ved direkte at måle denne væske inden alkoholgæringen. Denne metode gør det, i modsætning til den metode, som er baseret på ekstrakten indeholdt i det færdige produkt, der omfatter sukker og andre stoffer tilsat efter gæringen, muligt at bestemme realværdien af koncentrationen af ekstrakten af stamurt i Plato-grader.

122. På baggrund af ovenstående betragtninger mener jeg, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl ved hjælp af Plato-skalaen skal den ekstrakt, der stammer fra de aromastoffer og den sukkeropløsning, der tilsættes efter gæringens afslutning, ikke tages i betragtning.

IV. Forslag til afgørelse

123. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) har forelagt, således:

»Artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer skal fortolkes således, at ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for aromatiseret øl ved hjælp af Plato-skalaen skal den ekstrakt, der stammer fra de aromastoffer og den sukkeropløsning, der tilsættes efter gæringens afslutning, ikke tages i betragtning.«