Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2018 m. vasario 1 d.[1]

Byla C-30/17

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

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Akcizai – Direktyva 92/83/EEB – 3 straipsnio 1 dalis – Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai – Alus – Aromatizuotas alus – Plato laipsniai – Apskaičiavimo metodas“

1. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo[2] 3 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu* (Poznanės muitinės direktorius, Lenkija) ir *Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu* (toliau – *Kompania Piwowarska*), bendrovės, gaminančios alų, be kita ko, aromatizuotą alų, ginčą dėl Plato laipsnių apskaičiavimo metodo nustatymo, siekiant nustatyti *Kompania Piwowarska* mokėtino akcizo už aromatizuoto alaus pardavimą 2004 m. lapkričio mėn., apskaičiavimo bazę.

3. Prejudiciniu klausimu Teisingumo Teismo prašoma konstatuoti, ar, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal Plato skalę, reikia atsižvelgti į kvapiąsias medžiagas ir cukrų, kurie yra pridedami užbaigus fermentaciją.

4. Teisingumo Teismo pirmą kartą prašoma išaiškinti Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąvoką „Platono [Plato] laipsniai“.

5. Šioje išvadoje nurodysiu motyvus, dėl kurių manau, kad, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal Plato skalę, nereikia atsižvelgti į kvapiąsias medžiagas ir cukrų, pridėtą užbaigus fermentaciją.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 OL L 316, 1992, p. 21; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 206.

I. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

1. Direktyva 92/12/EEB

6. 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole[3], 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Akcizas tampa mokėtin[as], kai produktai išleidžiami varto[ti] arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal 14 straipsnio 3 dalį. <…>“

2. Direktyva 92/83

7. Direktyvos 92/83 trečia, ketvirta ir penkta konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi norint, kad tinkamai veiktų vidaus rinka, yra svarbu nustatyti bendrus visų aptariamųjų produktų sąvokų apibrėžimus;

kadangi yra naudinga, kad tokie sąvokų apibrėžimai būtų pagrįsti tais sąvokų apibrėžimais, kurie yra pateikti šios direktyvos priėmimo metu galiojančioje Kombinuotojoje nomenklatūroje;

kadangi alaus atveju galima leisti naudoti alternatyvius metodus apskaičiuojant galutinio produkto mokestį.“

8. Šios direktyvos I skirsnis pavadintas „Alus“. Šio skirsnio 2 straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje terminas „alus“ – tai bet kuris produktas, priskirtinas KN kodui 2203, arba bet kuris produktas, kuris yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskirtinas KN kodui 2206, kuriame esanti alkoholio tūrinė koncentracija abiem atvejais yra didesnė nei 0,5 %.“

9. Direktyvos 92/83 3 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Akcizo mokestis, kurį valstybės narės taiko alui, yra nustatomas pagal galutinio produkto:

– hektolitrų / Platono [Plato] skalės laipsnių skaičių,

[arba]

– hektolitrų / faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos laipsnį.

2. Nustatydamos akcizą alui pagal Direktyvos 92/84/EEB[4] reikalavimus, valstybės narės gali neatsižvelgti į Platono [Plato] skalės laipsnio arba faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos laipsnio dalis po kablelio.

3 OL L 76, 1992, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179.

4 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 29; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 213).

Be to, valstybės narės, kurios taiko akcizą pagal hektolitrų / Platono [Plato] skalės laipsnius[,] gali suskirstyti alų į kategorijas, susidedančias iš ne daugiau kaip 4 Platono [Plato] skalės laipsnių vienai kategorijai[,] ir taikyti tą patį akcizą už visų alaus rūšių, priskirtinų kiekvienai kategorijai, hektolitrą. Toks tarifas neišvengiamai bus lygus minimaliam tarifui, nustatytam
Direktyvos 92/84/<…> 6 straipsnyje (toliau – minimalus tarifas) arba didesnis už šį tarifą.“

10. Direktyvos 92/83 5 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti sumažintus tarifus, kurie gali būti mažesni negu minimalus tarifas alui, kuriame faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 2,8 %.

2. Valstybės narės gali taikyti šio straipsnio nuostatas tik tiems produktams, kurie yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskiriamas KN kodui 2206.“

11. Šios direktyvos IV skirsnis pavadintas „Tarpiniai produktai“. Šiame skirsnyje esančio 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje terminas „tarpiniai produktai“ apima visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 22 % ir kurie yra priskiriami KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, tačiau kuriems netaikomi 2, 8 ir 12 straipsniai.“

12. Direktyvos 92/83 28 straipsnis yra VII skirsnyje „Atleidimai nuo mokesčių“ ir jame nurodyta:

„Jungtinė Karalystė gali ir toliau taikyti atleidimą nuo akcizo, kurį ji taikė 1992 m. sausio 1 d. šiems produktams:

– koncentruotam salyklo gėrimui, kurio misos savitasis sunkis iki fermentavimo buvo 1 200 pradinio sunkio (47 pagal Platono [Plato] skalę) ar daugiau.

– 0,2 litro ar mažesnėse talpose pateikiamiems aromatiniams kartiesiems gėrimams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra nuo 44,2 iki 49,2 % ir kurių sudėtyje yra nuo 1,5 % iki 6 % svorio gencijonų, prieskonių ar kitų aromatinių ingredientų ir nuo 4 iki 10 % svorio cukraus.“

3. Direktyva 92/84

13. Direktyvos 92/84 antra ir septinta konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„kadangi Direktyva 92/83/<…> pateikia nuostatas, susijusias su alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomo akcizo suderinimu;

<…>

kadangi valstybėse narėse yra taikomi skirtingi akcizo už alų nustatymo būdai ir galima leisti ir toliau skirtingais būdais nustatyti akcizą už alų, ypač nustatant minimalų akcizo tarifą, išreikštą kaip mokestis, susijęs tiek su pradiniu sunkiu, tiek su produkto alkoholio koncentracija.“

14. Direktyvos 92/84 6 straipsnyje nurodyta:

„Nuo 1993 m. sausio 1 d. nustatomas minimalus akcizo už alų tarifas:

– 0,748 [EUR] už hektolitrą / laipsnį pagal Platono [Plato] vienetų skalę galutinio produkto,

arba

– 1,87 [EUR] už hektolitrą / alkoholio laipsnį

gatavo produkto.“

B. Lenkijos teisė

15. 2004 m. sausio 23 d. *Ustawa o podatku akcyzowym* (Akcizo įstatymas su pakeitimais)[5] 68 straipsnio 1, 3, 4 ir 5 dalys suformuluotos taip:

„1. Alui, kaip jis suprantamas pagal šį įstatymą, priskiriami 2 priedo 13 pozicijoje išvardyti gaminiai, taip pat visi gaminiai, kuriuos sudaro alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, žymimi simboliu *PKWiU* 15.94.10 ir KN kodu 2206 00, kurių tikroji tūrinė alkoholio koncentracija viršija 0,5 %.

<…>

3. Alaus mokesčio bazę sudaro gatavo produkto hektolitrų skaičius 1 Plato laipsniui.

4. Akcizo tarifas alui yra 6,86 PLN [Lenkijos zlotų] [maždaug 1,63 EUR] 1 hektolitrui už kiekvieną gatavo gaminio Plato laipsnį.

5. Viešųjų finansų ministras įsakymu reglamentuoja alaus mokesčio bazės nustatymo tvarką, atsižvelgdamas į valstybėse narėse taikomas mokesčio bazes.“

16. 2004 m. kovo 31 d. *Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa* (Finansų ministro įsakymas dėl alaus mokesčio bazės nustatymo)[6] 1 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Nustatant alaus mokesčio bazę 1 Plato laipsniu laikoma 1 % m/m pirminės misos ekstrakto, apskaičiuoto pagal alkoholio koncentraciją ir realaus ekstrakto kiekį gatavame gaminyje.“

II. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

17. Pagrindinėje byloje ginčas kilo tarp Poznanės muitinės ir *Kompania Piwowarska*, bendrovės, gaminančios tradicinį ir aromatizuotą alų, dėl Plato laipsnių apskaičiavimo metodo nustatymo siekiant nustatyti šios bendrovės už aromatizuoto alaus pardavimą 2004 m. lapkričio mėn. mokėtino akcizo apskaičiavimo pagrindą.

18. Iš pradžių *Kompania Piwowarska* parengė mokesčių deklaraciją nustatydama aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal ingredientus, pridedamus užbaigus fermentacijos procesą, ir sumokėjusi šį mokestį vėliau pateikė mokesčių administratoriui pataisytą mokesčių deklaraciją ir prašymą konstatuoti, kad ji permokėjo akcizą už aromatizuoto alaus pardavimą. Jos teigimu, šią permoką lėmė klaidingi Plato laipsniai, nes ji atsižvelgė į cukrų, pridėtą po fermentacijos.

19. Pirmosios instancijos mokesčių institucija ir vėliau apeliacinė institucija atmetė prašymą konstatuoti akcizo permoką motyvuodamos tuo, kad aromatizuoto alaus Plato laipsniai ir todėl akcizo suma turi būti apskaičiuojama atsižvelgiant į gatavo produkto cukraus pagrindo kvapiąsias medžiagas, pridėtas po fermentacijos proceso.

5 2004 m. *Dz. U.*, Nr. 29, 257 pozicija.

6 2004 m. *Dz. U.*, Nr. 70, 635 pozicija.

20. *Kompania Piwowarska* padavė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* (Poznanės vaivadijos administracinis teismas, Lenkija), šis 2014 m. gruodžio 5 d. sprendimu panaikino apeliacinės institucijos sprendimą ir ankstesnį sprendimą, kurį buvo priėmęs Poznanės muitinės direktorius. Minėtas administracinis teismas nusprendė, kad, apskaičiuojant tikrojo ekstrakto kiekį, esantį gatavame produkte, reikia neįtraukti į jį pridėtų kvapiųjų medžiagų, visų pirma cukraus ir sirupo.

21. Poznanės muitinės direktorius padavė kasacinį skundą dėl tokio sprendimo *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija), remdamasis, be kita ko, tuo, kad *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu* (Poznanės vaivadijos administracinis teismas) sprendimu pažeistos Akcizų įstatymo 68 straipsnio 3 ir 4 dalys, taip pat Finansų ministro įsakymo dėl alaus mokesčio bazės nustatymo 1 straipsnio 1 dalis, nes pagal šias nuostatas, kurios atitinka Direktyvą 92/83, apskaičiuojant akcizus iš tikrojo ekstrakto neleidžiama atimti pridėtojo ekstrakto kiekio, gauto pridėjus kvapiąsias medžiagas, t. y. sirupą užbaigus fermentaciją.

22. *Kompania Piwowarska* pakartojo savo argumentus, pagal kuriuos iš esmės užbaigus fermentaciją pridėtas cukrus negali būti laikomas sausojo misos ekstrakto dalimi ir neturi būti įtrauktas apskaičiuojant aromatizuoto alaus mokesčio bazę.

23. Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar, atsižvelgiant į Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalį ir šios direktyvos tikslus, nustatant aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal Plato skalę reikia atsižvelgti į gatavo produkto tikrojo ekstrakto kiekį, įtraukiant ekstraktą, gautą iš užbaigus fermentaciją pridėtų kvapiųjų medžiagų, ar vis dėlto į jas nereikia atsižvelgti?“

III. Analizė

A. Akcizai Sąjungoje

24. Sąjungoje akcizai reglamentuojami bendrąja direktyva – Direktyva 92/12[7], taip pat direktyvomis, konkrečiai susijusiomis su tam tikrais produktais (pavyzdžiui, alkoholiu, tabaku ir energija[8]), kurios yra minimalaus derinimo direktyvos[9].

25. Nepaisant šių teisės aktų, kaip jau buvo pažymėta[10], Sąjungos teisėje nėra visuotinai priimtos sąvokos „akcizas“ apibrėžties.

7 Pakeista 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančia Direktyvą 92/12 (OL L 9, 2009, p. 12).

8 Alkoholiui taikomos direktyvos 92/83 ir 92/84; tabakui – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 316, 1992, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 202), 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui, derinimo (OL L 316, 1992, p. 10; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 3 sk., 13 t., p. 204), 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 291, 1995, p. 40; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 283) ir 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyva 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (OL L 176, 2011, p. 24); energijai – 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo mineralinėms alyvoms struktūrų derinimo (OL L 316, 1992, p. 12), 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl valstybių narių įstatymų dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 19) ir 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405).

9 Generalinio advokato N. Fennelly išvada byloje *Braathens* (C-346/97, EU:C:1998:538, 17 punktas). Šioje išvadoje generalinis advokatas N. Fennelly pažymėjo, kad derinimas Direktyva 92/12 buvo laikomas „bendru ir lanksčiu derinimu“ arba derinimu „pagal mažiausią bendrą vardiklį“.

10 Žr. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *Braathens* (C-346/97, EU:C:1998:538, 18 punktas).

26. Taigi, kaip ir Direktyvoje 92/12 [11], Direktyvoje 2008/118 ši sąvoka neapibrėžta, jos 1 straipsnio 1 dalyje ir 9 konstatuojamojoje dalyje nurodoma tik tai, kad joje apibrėžiamos „bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių vartojimas“, t. y. energetikos produktų ir elektros energijos, alkoholio ir alkoholinių gėrimų ir apdoroto tabako vartojimas.

27. Vis dėlto bendra Direktyvos 92/12, o vėliau ir Direktyvos 2008/118 sistema patvirtina, kad akcizai gali būti suprantami kaip specialūs netiesioginiai mokesčiai už produktų vartojimą, kuriais siekiama kelių tikslų, tarp kurių, be kita ko, yra ir tikslas suteikti pajamų valstybės iždui ir atgrasyti nuo tam tikrų produktų vartojimo [12].

28. Bendrosios direktyvos tikslas yra padėti kurti vidaus rinką laisvu akcizais apmokestinamų prekių judėjimu [13]. Taigi šioje direktyvoje reikalaujama derinti valstybių narių teisės aktus, kuriais reglamentuojami šios rūšies mokesčiai, siekiant „užtikrinti, kad prievolės sumokėti akcizus būtų vienodos visose valstybėse narėse“ [14].

29. Kadangi akcizas yra vartojimo mokestis, prievolė mokėti šiuos mokesčius turi būti kuo arčiau galutinio vartotojo, o Direktyvos 92/12 6 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtin[as], kai produktai išleidžiami varto[ti], arba šiai situacijai prilyginamais atvejais [15]. Taigi apmokestinimo momentas yra akcizais apmokestinamų prekių pagaminimas arba importavimas į Sąjungos teritoriją, o prievolė mokėti akcizą atsiranda dėl šių prekių pateikimo vartoti.

30. Apibendrinant, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, akcizai pirmiausia apskaičiuojami pagal produkto kiekį, prievolė juos mokėti atsiranda pateikiant jais apmokestinamus produktus vartoti ir jie yra taikomi tik nustatytiems produktams [16].

31. Visų pirma kalbant apie alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizus, be bendrosios direktyvos, šių produktų akcizai reglamentuojami direktyvomis 92/83 ir 92/84.

32. Direktyva 92/83 skirta akcizų struktūrai suderinti, o Direktyva 92/84 susijusi su tarifų suderinimu.

33. Šiuo klausimu pažymėtina, kad šiomis direktyvomis numatytas alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomas derinimas jau buvo kvalifikuotas kaip dalinis derinimas [17].

34. Iš tiesų direktyvomis ne tik atsižvelgiama į valstybių narių mokesčių tradicijų įvairovę [18], visų pirma į alaus apmokestinimo būdų skirtumus valstybėse narėse, bet ir leidžiama išlaikyti šiuos būdus.

35. Taigi, pirma, Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas, kurį valstybės narės taiko alui, nustatomas pagal hektolitrų / Plato skalės laipsnius arba hektolitrų / faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos laipsnį, o Direktyvos 92/84 6 straipsnyje numatyta, kad minimalus akcizo už alų tarifas yra 0,748 [EUR] už hektolitrą / laipsnį pagal Plato laipsnius arba 1,87 [EUR] už hektolitrą /

11 Žr. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *Braathens* (C-346/97, EU:C:1998:538, 17 punktas).

12 Žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 25 punktas) ir generalinio advokato M. Poiares Maduro išvadą byloje *Heintz van Landewijck* (C-494/04, EU:C:2006:110, 2 punktas). Taip pat žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-434/97, EU:C:2000:98, 18 ir 19 punktai).

13 Žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 26 punktas) ir Direktyvos 92/12 pirmą konstatuojamąją dalį, pagal kurią „vidaus rinkai sukurti ir funkcionuoti būtinas laisvas prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas“.

14 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimas *EMU Tabac ir kt.* (C-296/95, EU:C:1998:152, 22 punktas).

15 Žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvadą byloje *Van de Water* (C-325/99, EU:C:2000:614, 30 punktas).

16 2000 m. kovo 9 d. Sprendimas *EKW ir Wein & Co* (C-437/97, EU:C:2000:110, 44 punktas).

17 Žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-434/97, EU:C:2000:98, 17 punktas).

18 Žr. 2000 m. vasario 24 d. Sprendimą *Komisija / Prancūzija* (C-434/97, EU:C:2000:98, 18 punktas).

alkoholio laipsnį. Antra, tai aiškiai matyti iš Direktyvos 92/84 septintos konstatuojamosios dalies, pagal kurią alaus apmokestinimo būdai valstybėse narėse skiriasi ir šis skirtumas toliau turi būti išlaikytas, visų pirma nustatant minimalų tarifą, kuris išreiškiamas kaip mokestis, susijęs su produkto pradiniu sunkiu ir alkoholio koncentracija.

36. Todėl, nors sistema siekiama sumažinti nacionalinius skirtumus, be kita ko, apibrėžiant akcizais apmokestinamus produktus, nustatant konkretų minimalų akcizo tarifą arba sumą kiekvienam produktui ir siekiant neleisti, kad nacionalinės sistemos iškraipytų konkurenciją vidaus rinkoje, Direktyva 92/84 nustatomi tik minimalūs akcizai tam tikrų rūšių alkoholiniams gėrimams ir akcizų tarifai derinami tik iš dalies.

37. Taigi valstybės narės išlaiko galimybę bendrai padidinti akcizus siekdamos, pavyzdžiui, konkrečių visuomenės sveikatos tikslų, bet vis dėlto šis apmokestinimas turi atitikti SESV 110 straipsnį [19].

38. Galiausiai akcizais apmokestinami produktai apibrėžiami atsižvelgiant į kombinuotąją nomenklatūrą. Šiuo atveju alus apibrėžiamas kaip bet kuris produktas, priskirtinas KN kodui 2203, arba bet kuris produktas, kuris yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskirtinas KN kodui 2206, kuriame esanti alkoholio tūrinė koncentracija abiem atvejais yra didesnė nei 0,5 % [20].

B. Apibrėžtys

39. Kad šią išvadą būtų lengviau suprasti, pirmiausia reikėtų apibrėžti tam tikras sąvokas, kurias labai svarbu suprasti šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir atsakymo, kurį siūloma pateikti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, tikslais.

40. Tai yra dar svarbiau todėl, kad iš šalių pastabų matyti, jog jos vartoja tas pačias sąvokas, tačiau skirtingiems dalykams apibrėžti. Pavyzdžiui, ieškovas pagrindinėje byloje „tikruoju ekstraktu“ vadina sąvoką, kada nereikia patikslinti, ar į gatavą produktą įeina ingredientai, pridedami po fermentacijos. Kaip nurodo Lenkijos vyriausybė, tikrasis gatavo produkto ekstraktas – tai ekstraktas, kai būtinai atsižvelgiama į ingredientus, pridedamus po fermentacijos. Atsakovės pagrindinėje byloje nuomone, tikrasis ekstraktas įeina į ekstraktą, kuris nebuvo paverstas alkoholiu ar anglies dioksidu, o sąvoką „bendras ekstraktas“ apibrėžia kaip ekstraktą, kurį sudaro tikrasis ekstraktas ir cukrus arba ekstraktai, pridedami užbaigus fermentacijos procesą.

41. Pirma, nors, kaip šalys pažymėjo savo rašytinėse pastabose, sąvoka „Plato laipsniai“ Sąjungos teisėje neapibrėžta, ji gali būti apibrėžta remiantis aludarystės mokslu ir, kaip sutaria šalys, suprantama kaip tirpalo kiekio svoris. Taigi tai yra ekstrakto svorio ir viso tirpalo, kuris dedamas į misos ekstraktą, svorio santykio matavimas. Plato laipsniai nurodo bendrą misos sausojo ekstrakto kiekį.

42. Taigi 23 Plato laipsniai apibūdina misą, kurios 23 g ekstrakto panaudojami 100 g misos, t. y. gaunamas 23 % svorio tirpalas.

43. Kalbant apie tai, ar „Platono [Plato] laipsniai“ naudojami pirminiam sunkiui matuoti, atitinkančiam pirminės misos sunkį, t. y. misos iki fermentacijos, vadinasi, iki natūralios cheminės reakcijos, per kurią cukrus virsta alkoholiu, tai yra pagrindinis *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas) prejudiciniu klausimu keliamas klausimas, į kurį bus atsakyta toliau.

19 Žr. mano išvadą byloje *Scotch Whisky Association ir kt.* (C-333/14, EU:C:2015:527, 143 punktas).

20 Direktyvos 92/83 2 straipsnis.

44. Pirminė misa yra iki to momento, kol prasideda fermentacijos procesas. Pirminė misa – tai tarpinis produktas, kurį sudaro vanduo ir alaus ingredientai, kurie yra ruošiami fermentacijai, pavyzdžiui, apyniai ir miežių salyklas, skirti maišyti, dar vadinami ekstraktu, ir jie sudaro fermentacijos proceso pagrindą.

45. Tikrasis ekstraktas – tai ekstrakto dalis, kuri nebuvo paversta alkoholiu arba anglies dioksidu po fermentacijos.

46. Pridėtasis ekstraktas – tai ekstraktas, gaunamas užbaigus fermentaciją pridėjus kvapiųjų medžiagų – sirupo.

47. Siekiant suprasti, kokia šių sąvokų sąveika gaminant alų, reikia priminti, kad pirminė misa, kurią sudaro vanduo ir ekstraktas, užbaigus fermentaciją virsta alumi ir antriniais produktais, kaip antai anglies dioksidu arba mielėmis. Šitaip gaunamas alus susideda iš alkoholio, alkoholiu nepaversto ekstrakto, t. y. tikrojo ekstrakto ir vandens.

48. Galiausiai aromatizuotas alus gaminamas iš tradicinio alaus, į kurį iš esmės po fermentacijos pridedama cukraus sirupo ir kvapiųjų medžiagų.

49. Antra, apskaičiuojant Plato laipsnius svorio koncentracija pagal Plato skalę matuojama apskaičiavus tirpalo sunkį pagal nustatytas lenteles. Pavyzdžiui, 1,1 sunkio tirpalas atitinka 23,7 Plato laipsnius.

50. Iš pradžių, siekiant nustatyti pirminės misos ekstrakto kiekį Plato laipsniais, matuojamas tiesiogiai šis skystis ir tai daroma prieš alkoholio fermentaciją. Vėliau dėl technologijų pažangos atsirado kitų matavimo būdų. Taigi Plato laipsniai gali būti apskaičiuojami pagal produkto, t. y. alaus, savybes, išmatuotas po fermentacijos proceso, visų pirma atradus, kad tarp pirminės misos ekstrakto masės, alkoholio masės, kuri susidaro fermentacijos proceso metu, ir ekstrakto masės, liekančios po gatavo produkto fermentacijos, yra nuolatinė fizinė priklausomybė. Ši fizinė priklausomybė, kuri matematiškai išreiškiama naudojant Balling formulę, leidžia apskaičiuoti gatavo produkto alkoholio kiekį, jeigu yra žinomas pirminės misos ekstrakto kiekis ir tikrojo ekstrakto kiekis, esantis gatavame produkte. Pirmiausia šis fizinės priklausomybės dėsnis leidžia atlikti atvirkštinį apskaičiavimą ir nustatyti pirminės misos ekstrakto kiekį, jei yra žinomas alkoholio kiekis ir tikrojo ekstrakto kiekis, esantis gatavame produkte.

51. Trečia, iš šalių rašytinių pastabų matyti, kad jos šiek tiek painioja sąvokas „aromatizuotas alus“ ir „saldintas alus“. Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionaliniuose teismuose sąvokos „aromatizuotas alus“ ir „saldintas alus“ laikomos lygiavertėmis, nes kvapiosios medžiagos yra saldinančios medžiagos, o prejudiciniame klausime minimas tik aromatizuotas alus. Atrodo, Lenkijos vyriausybė skiria šias abi sąvokas, laikydamasi nuomonės, kad saldikliai priskiriami prie ingredientų, pridedamų į tradicinį alų po fermentacijos, gaminant aromatizuotą alų. Ispanijos vyriausybė, kaip ir Europos Komisija, prilygina aromatizuotą alų saldintam alui ir jos procesiniuose dokumentuose sąvokos „saldintas alus“ ir „aromatizuotas alus“ neatskiriamos, o Graikijos vyriausybė mini tik aromatizuotą alų ir kaip vieną iš ingredientų, kurį galima pridėti, nurodo saldiklius.

52. Kvapioji medžiaga gali būti apibrėžiama kaip maisto priedas, skirtas tam, kad būtų suteiktas maisto produktui konkretus kvapas, o saldiklis – tai medžiaga, suteikianti saldų skonį, t. y. konkrečiai kalbant apie sintetinį saldiklį, tai yra saldinantis produktas be cukraus, turintis mažai kalorijų. Atsižvelgiant į tai, kad visos po fermentacijos pridedamos medžiagos, nors ir skirtingomis proporcijomis, gali turėti poveikį Plato laipsnių apskaičiavimui, sąvokos „aromatizuotas alus“ ir „saldintas alus“ turi būti laikomos panašiomis, nors prejudiciniame klausime minimas tik „aromatizuotas alus“.

53. Be to, kaip nurodo šalys ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pažymėtina, kad pagrindinėje byloje sunkumų kelia ir kvapiosios medžiagos, pridedamos po fermentacijos, ir cukraus sirupas, nes atsižvelgimas į po fermentacijos pridedamus ingredientus gali pakeisti Plato laipsnių matavimą.

54. Iš tiesų po fermentacijos pridėjus ingredientų, visų pirma cukraus, padidėja gatavo produkto sausojo ekstrakto masė. Šiomis aplinkybėmis prejudiciniame klausime vartojama sąvoka „kvapiosios medžiagos“ turi būti suprantama kaip reiškianti ir kvapiąsias medžiagas *stricto sensu*, ir cukraus sirupą.

C. Prejudicinio klausimo analizė

55. Pirmiausia pažymėtina, kad klausimas, ar praktiškai yra įmanoma nustatyti gatavo produkto sausojo ekstrakto dalį, kurios nebuvo pirminėje misoje, o gal priešingai – neįmanoma, tikrai yra vertas dėmesio, tačiau jis neabejotinai turi būti analizuojamas apibrėžus sąvoką „Plato laipsniai“, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 92/83. Iš tiesų praktinis pritaikomumas neturi paveikti teisinio šios direktyvos ir šios sąvokos aiškinimo.

56. Visų pirma tai, kad, siekiant nustatyti Plato laipsnius, analizuotina misa po fermentacijos ir kad pagal Balling formulę galima nustatyti pradinį misos sunkį, nagrinėsiu išanalizavęs prejudicinį klausimą ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašomą aiškinimą.

57. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės prašo Teisingumo Teismo nustatyti, ar, siekiant apskaičiuoti aromatizuoto alaus Plato laipsnius ir nustatyti šiam produktui taikomus akcizus, reikia atsižvelgti į pirminės misos sausąjį ekstraktą, ar į gatavo produkto sausąjį ekstraktą, į kurį įeina po fermentacijos pridėti ingredientai, t. y. kvapiosios medžiagos ir cukraus sirupas.

58. Nors šis klausimas techninis, jis yra naujas, nes Teisingumo Teismas dar niekada neturėjo galimybės išaiškinti Direktyvos 92/83 3 straipsnio, be to, jis kelia du uždavinius.

59. Toks išaiškinimas yra būtinas, nes nei Plato laipsniai, nei jų apskaičiavimo metodas Sąjungos teisės aktuose neapibrėžti [21] ir dėl to tarp valstybių narių atsiranda skirtumų [22].

60. Iš tiesų, kadangi „Plato laipsnių“ sąvoka valstybėse narėse, pasirinkusiose šį apskaičiavimo metodą tradicinio alaus ir aromatizuoto alaus akcizo struktūrai nustatyti, nėra apibrėžta, vienos valstybės narės Plato laipsnius apskaičiuoja atsižvelgdamos į ingredientus, pridedamus po fermentacijos, o kitos jį apskaičiuoja atsižvelgdamos į pirminę misą.

61. Taikant šiuos apskaičiavimo metodus taikomi skirtingi apmokestinimo akcizais lygiai, todėl tarp valstybių narių gali atsirasti iškraipymų arba protekcionistinis ar diskriminacinis vidaus apmokestinimas.

21 Šiuo klausimu savo nuomonėje dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 92/84 dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL C 175, 2007, p. 1), Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas nurodo Plato laipsnių apibrėžtį iš interneto svetainės *Wikipédia* (šios nuomonės 3.6 punktas).

22 Pirma, šiuos skirtumus šalys pažymėjo savo procesiniuose dokumentuose ir per posėdį. Antra, jie matyti iš Direktyvos 92/83 išorinio vertinimo ataskaitos, parengtos įvertinus šį teisės aktą pagal Reglamentavimo kokybės ir rezultatų programą (REFIT). Žr. *Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages – Final Report*, pateikiamą šiuo interneto adresu:
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, ir, visų pirma, 15 rekomendaciją, pagal kurią Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies aiškinimas turi būti patikslintas, be kita ko, kalbant apie alų, į kurį po fermentacijos pridedama cukraus, nes vienos valstybės narės Plato laipsnius skaičiuoja atsižvelgdamos į po fermentacijos pridėtą cukrų, o kitos valstybės narės į jį neatsižvelgia (p. 141 ir 142).

62. Atsižvelgiant į šios išvados 60 punkte nurodytus skirtumus ir Direktyvos 92/84 6 straipsnyje numatytus tarifus, Direktyvos 92/83 3 straipsnio išaiškinimas turi didelę ekonominę reikšmę ir ūkio subjektams, ir santykinai – valstybių narių finansams.

63. Kadangi šios bylos esmė jau apibrėžta, dabar reikia pateikti mano siūlomą Direktyvos 92/83 3 straipsnio aiškinimą.

64. Šiuo tikslu pateikiami du visiškai skirtingi aiškinimai.

65. Pirma, Poznanės muitinės institucijos direktorius ir Graikijos ir Lenkijos vyriausybės laikosi nuomonės, jog Direktyva 92/83 turi būti aiškinama taip, kad, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus Plato laipsnius, reikia atsižvelgti į gatavą produktą, įskaitant ingredientus, pridedamus po misos fermentacijos.

66. Antra, *Kompania Piwowarska*, Ispanijos vyriausybė ir Komisija teigia, jog ši direktyva turi būti aiškinama taip, kad, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus Plato laipsnius, reikia atsižvelgti į pirminę misą ir todėl neatsižvelgti į ingredientus, pridėtus užbaigus misos fermentaciją.

67. Siekiant atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, pirmiausia reikia priminti, kad Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje, aiškinamoje kartu su Direktyvos 92/84 6 straipsniu, apibrėžiami du alaus akcizo apskaičiavimo metodai. Pirmasis būdas grindžiamas trimis parametrais, t. y. pirma, gatavo produkto kiekiu hektolitrais, antra, šio produkto Plato laipsniais ir, trečia, valstybės narės nustatytu akcizo tarifu, kuris negali būti mažesnis už Direktyvos 92/84 6 straipsnyje nustatytą tarifą. Antrasis būdas taip pat grindžiamas trimis parametrais: gatavo produkto hektolitrų kiekiu, faktine produkto tūrine alkoholio koncentracija ir akcizo tarifu.

68. Tad reikia pažymėti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies aiškinimas turi būti grindžiamas šios nuostatos formuluote, kontekstu ir nagrinėjamos direktyvos tikslais.

69. Pirma, kalbant apie šios nuostatos formuluotę, reikia konstatuoti, kad kai kurie joje nurodyti parametrai, pavyzdžiui, hektolitrų kiekis arba akcizo tarifas, nekelia problemų.

70. Be to, antrasis parametras, naudojamas taikant antrą apskaičiavimo metodą, t. y. produkto tūrinę alkoholio koncentraciją, nurodytą Direktyvos 92/83 3 straipsnio 2 dalyje, kaip teigia Komisija, atitinka sąvoką „alkoholio laipsniai“ ir sąvoką „faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais“, kuri Sąjungos teisėje apibrėžta Įgyvendinimo reglamento (ES) 2016/1821[23] I priedo 22 skirsnyje kaip „grynojo alkoholio tūrio dalių skaiči[us] 20 °C temperatūroje, tenkant[is] 100 tūrio dalių produkto toje pačioje temperatūroje“.

71. Tačiau Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje esanti sąvoka „Platono [Plato] laipsniai“ Sąjungos teisėje neapibrėžta ir Sąjungos teisės aktuose nėra jokios nuorodos į nacionalinės teisės aktus, kiek tai susiję su šios sąvokos reikšme.

72. Tokiomis aplinkybėmis pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, laikantis vienodo Sąjungos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų, tuomet, kai Sąjungos teisės nuostatos aiškiai nenurodo valstybių narių teisės, taikomos norint nustatyti jų prasmę ir apimtį, jos reikšmė visoje Europos Sąjungoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai, o tai reikia daryti atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą[24].

23 2016 m. spalio 6 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES), kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas (OL L 294, 2016, p. 1).

24 Žr. 1984 m. sausio 18 d. Sprendimą *Ekro* (327/82, EU:C:1984:11, 11 punktas), 2010 m. spalio 21 d. Sprendimą *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620, 32 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 29 d. Sprendimą *Gmina Wrocław* (C-276/14, EU:C:2015:635, 25 punktas).

73. Pirma, iš sąvokos „Plato laipsnis“ įprastos reikšmės aludarystės srityje darytina išvada, kad alaus Plato laipsniai turi būti apskaičiuojami remiantis alaus ekstrakto dalimi, kuri gauta iš fermentuotos pirminės misos.

74. Nors šalys nesiginčija, kad Plato laipsniai nurodo misos kiekio svorį, jos vis dėlto nesutaria dėl misos, į kurią reikia atsižvelgti nustatant alaus akcizus – ar į pirminę misą, ar į misą po fermentacijos. Taigi neatsižvelgiant į šios išvados 55 punkte nurodytą problemą, galima kalbėti apie du požiūrius į sąvoką „Plato laipsniai“.

75. Remiantis pirmuoju požiūriu, alaus mokesčio bazė nustatoma pagal aludarystės srityje vartojamas sąvokas, pavyzdžiui, „Plato laipsniai“, „sausasis misos ekstraktas“ arba „tikrasis ekstraktas“, kurias reikia suprasti taip, kaip jos suprantamos aludarystės srityje. Tačiau kadangi aludarystės srityje Plato laipsniai atitinka pirminės misos svorį, aromatizuoto alaus laipsniai turi būti skaičiuojami pagal alaus ekstrakto dalį, gautą iš fermentuoti skirtos pirminės misos, t. y. pagal tikrąjį ekstraktą, ir todėl neatsižvelgiant į ingredientus, pridedamus po fermentacijos.

76. Remiantis antruoju požiūriu, nustatant aromatizuoto alaus akcizą pagal Direktyvą 92/83, sąvoka „Plato laipsniai“ nepriklauso nuo to, kaip ji suprantama aludarystės srityje. Visų pirma aromatizuoto alaus Plato laipsniai turi būti apskaičiuojamas galutiniame produkte, atsižvelgiant į bendrą misos ekstraktą po fermentacijos, t. y. tikrąjį ekstraktą ir pridėtąjį ekstraktą, ir todėl atsižvelgiant į ingredientus, kurie yra pridedami į alų užbaigus šią fermentaciją.

77. Šalys nesiginčija, kad to paties aromatizuoto alaus vieno arba kito Plato laipsnių apskaičiavimo metodo pasirinkimas lemia skirtingas pasekmes, nes taikant antrąjį iš šių būdų Plato laipsnių reikšmingai padidėja, apie 20 %, todėl reikšmingai padidėja mokėtinas akcizas.

78. *Kompania Piwowarska* ir Komisija teigia, kad Balling formulė, leidžianti nustatyti pirminės misos ekstrakto kiekį, jeigu yra žinomas alkoholio kiekis ir tikrojo ekstrakto kiekis, esantis gatavame produkte, neatspindi tikrosios fizinės priklausomybės, jei į apskaičiavimą įtraukiamas po fermentacijos pridedamas cukraus sirupas ir kvapiosios medžiagos. Iš tiesų, atrodo, šie apskaičiavimai rodytų fiktyvų pirminės misos ekstrakto kiekį, kuris neatspindėtų misos sausojo ekstrakto kiekio.

79. Ieškovas pagrindinėje byloje neginčijo šio teiginio ir per posėdį teigė, kad pagal Balling formulę gaunamas klaidingas rezultatas, jeigu ingredientai pridedami užbaigus fermentaciją.

80. Be to, Direktyvoje 92/83 ir Direktyvoje 92/84 nėra jokios informacijos, kuri rodytų, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas ketino nukrypti nuo aludarystės srityje pripažintos sąvokos „Plato laipsniai“ siekdamas nustatyti alaus akcizą.

81. Antra, aiškinimo, kad sąvoka „Plato laipsniai“ nustatoma atsižvelgiant į pirminę misą, nepaneigia, kad Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „galutinis produktas“.

82. Taigi, priešingai, nei teigia ieškovas pagrindinėje byloje ir Lenkijos vyriausybė, manau, kad ši Direktyvos 92/83 3 straipsnyje ir Direktyvos 92/84 6 straipsnyje esanti sąvoka nebūtinai reiškia, kad Plato laipsniai turi būti apskaičiuojami atsižvelgiant į kvapiąsias medžiagas ir cukraus sirupą, pridėtus po fermentacijos.

83. Iš tiesų, nors akivaizdu, kad Direktyvos 92/83 3 straipsnio sąvoka „galutinis produktas“ taikoma abiem alaus akcizo nustatymo būdams, kaip ir Ispanijos vyriausybė ir Komisija, laikausi nuomonės, kad ji labiau susijusi su hektolitrų kiekiu, o ne Plato laipsnių apskaičiavimo metodu, t. y. kad alaus akcizo mokesčio bazę sudaro į akcizo taikymo sritį patenkančių produktų kiekis, išreikštas gatavo (galutinio) produkto hektolitrais.

84. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, nors Direktyvos 92/83 3 straipsnyje sąvoka „galutinis produktas“ pateikiama vienaskaita, joje nurodomi du alui taikomo akcizo nustatymo būdai, kaip tai neabejotinai patvirtina pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, taip pat kituose produktuose esantį alkoholį struktūrų suderinimo [25] 3 straipsnio 1 dalis ir pasiūlymo iš dalies keisti Direktyvą 92/84 [26] 6 straipsnis.

85. Vis dėlto, nepaisant to, ar būtų taikomas vienas, ar kitas alaus akcizo apskaičiavimo metodas, manęs neįtikina tai, kad sąvoka „galutinis produktas“ yra susijusi su produktu, kuriuo remiantis reikia apskaičiuoti akcizą. Iš tiesų manau, kad Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies formuluotė nesuteikia jokio patikimo pagrindo taip aiškinti. Be to, kaip jau nurodžiau šios išvados 67 punkte, šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „galutinis produktas“, kalbant apie kiekvieną alaus akcizo nustatymo metodą, tiesiog siekiama patikslinti, kad akcizas turi būti apskaičiuojamas pagal galutinio produkto hektolitrų kiekį.

86. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, sąvokos „Platono [Plato] laipsniai“ apibrėžtis nepriklauso nuo sąvokos „galutinis produktas“ vartojimo Direktyvoje 92/83, todėl negalima pagrįstai teigti, kad šioje direktyvoje ir Direktyvoje 92/84, visų pirma Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje, reikalaujama, kad Plato laipsniai būtų apibrėžiami atsižvelgiant į po fermentacijos pridėtus ingredientus.

87. Vis dėlto, darant prielaidą, kad sąvoka „galutinis produktas“ taikoma Plato laipsnių apskaičiavimo metodui ir kad šie laipsniai apskaičiuojami remiantis misos ekstraktu gatavame aluje, t. y. „galutiniame produkte“, tai nereiškia, kad reikia atsižvelgti į po fermentacijos pridėtus ingredientus.

88. Iš tiesų, kalbant apie aromatizuotą alų, Balling formulė neleidžia teisingai ir be klaidų pirminės misos sausojo ekstrakto kiekio nustatyti pagal gatavo alaus parametrus.

89. Todėl, darant prielaidą, kad Direktyvoje 92/83 sąvoka „Platono [Plato] laipsniai“ nurodoma gatavam (galutiniam) produktui, ši aplinkybė negali reikšti, kad aromatizuoto alaus Plato laipsniai matuojami jau užbaigus šio produkto gamybą.

90. Iš šių aplinkybių matyti, kad pagal Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies formuluotę neįpareigojama aromatizuoto alaus Plato laipsnius apskaičiuoti atsižvelgiant į kvapiąsias medžiagas ir cukraus sirupą, pridėtus po fermentacijos.

91. Antra, dėl aiškinimo pagal kontekstą, manau, jog jis aiškiai įrodo, kad Plato laipsnių apskaičiavimas nereiškia, kad, kalbant apie aromatizuotą alų, reikia atsižvelgti į kvapiąsias medžiagas ir cukraus sirupą, pridėtus po fermentacijos.

92. Direktyvos 92/83 28 straipsnyje labai aiškiai nustatyta, kad Jungtinė Karalystė gali ir toliau taikyti atleidimą nuo akcizo, kurį ji taikė 1992 m. sausio 1 d. „koncentruotam salyklo gėrimui, kurio misos savitasis sunkis iki fermentavimo buvo 1200 pradinio sunkio (47 pagal Platono [Plato] skalę) ar daugiau“.

93. Pagal šią nuostatą Plato laipsniai suprantami pagal sunkį iki fermentacijos, taigi Plato laipsniai turi būti apskaičiuojami pagal pirminę misą, o ne pagal misą, gautą po fermentacijos.

25 OL C 322, 1990, p. 11. Pagal šį straipsnį „akcizo mokestis, kurį valstybės narės taiko alui, nustatomas pagal vartoti skirto arba užfiksuoto kaip nesamo ir viršijančio bet kokį leistiną kiekį galutinio produkto hektolitrų / Platono [Plato] skalės laipsnių <…>“.

26 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 92/84 dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo [COM(2006) 486 final]. Pagal šio pasiūlymo 1 straipsnio 4 dalį Direktyvos 92/84 6 straipsnis pakeičiamas taip: „Nuo 2008 m. sausio 1 d. nustatomas vienas iš šių dviejų minimalių akcizo už alų tarifų, taikomų galutiniam produktui: a) 0,98 [EUR] už hektolitrą / Plato laipsnį; b) 2,45 [EUR] už hektolitrą / alkoholio laipsnį.“

94. Žinoma, kaip dauguma šalių nurodė per posėdį, kalbant apie atleidimą nuo mokesčio, reikia pasakyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiau apibrėžė šio atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį ir apimtį.

95. Vis dėlto tai, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas patikslino Plato laipsnių apskaičiavimą atleidimo nuo mokesčio taikymo tikslais, nereiškia, kad, *a contrario*, šie patikslinimai nėra susiję su akcizo apskaičiavimu.

96. Be to, man sunku patikėti tuo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, nesant jokios sąvokos „Plato laipsniai“ apibrėžties, ketino privalomai nustatyti du jų apskaičiavimo metodus pagal tai, ar kalbama apie akcizų nustatymą, ar atleidimą nuo jų.

97. Teisės aktų leidėjas nurodė akcizu apmokestinamo produkto pradinį sunkį turėdamas minty platesnį kontekstą, t. y. atsižvelgdamas į Direktyvą 92/84.

98. Taigi, šios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje nurodant, kad yra du alaus apmokestinimo būdai ir jie aprašomi, joje neabejotinai nurodomi Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalyje numatyti būdai.

99. Tačiau akivaizdu, jog nurodydamas, kad reikia leisti išlaikyti skirtingus alaus apmokestinimo būdus, visų pirma, nustatant minimalų tarifą, grindžiamą pradiniu produkto alkoholio sunkiu ir alkoholio kiekiu, Sąjungos teisės aktų leidėjas leido suprasti, kad Plato laipsniai turi būti apskaičiuojami remiantis pirmine misa.

100. Trečia, mano nuomone, teleologinis aiškinimas patvirtina, kad, siekiant apskaičiuoti Plato laipsnius, nereikia atsižvelgti į ekstraktą, gautą iš kvapiųjų medžiagų ir cukraus sirupo, pridėtų užbaigus fermentaciją.

101. Derindamas alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizų struktūras ir tarifus, teisės aktų leidėjas siekia įpareigoti nurodyti suvartotą alkoholį.

102. Taigi aišku, kad Direktyvos 92/83 2 straipsnis, kalbant apie alų, nurodo, kad ši direktyva taikoma tradiciniam alui ir alaus ir nealkoholinių gėrimų mišiniui, priskirtinam KN kodui 2206, nustatant šiems produktams aiškią sąlygą, kad produkte esanti alkoholio tūrinė koncentracija abiem atvejais yra didesnė nei 0,5 %. Be to, iš šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies matyti, kad alkoholio tūrinė koncentracija yra neišvengiamai būtina norint taikyti akcizą, todėl, jei nėra pasiekiama tam tikra alkoholio tūrinė koncentracija, gali būti taikomas sumažintas tarifas.

103. Be to, iš Direktyvos 92/83 27 straipsnio ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kitiems tikslams skirtam alkoholiui gali būti taikomas atleidimas nuo mokesčio[27].

104. Vis dėlto, nors siekiama iš dalies suderinti šitaip suvartojamo alkoholio apmokestinimą, būtina išlaikyti, viena vertus, mokesčio tarifų santykio ir, kita vertus, Plato laipsnių ir alkoholio laipsnių santykio derėjimą, kuris, žinoma, yra santykinis.

105. Iš tiesų, nors teisės aktų leidėjas, kaip jau pažymėjau šios išvados 34 ir 35 punktuose, leido išlaikyti skirtingus alaus apmokestinimo būdus, mano nuomone, tai, kad jis nustatė apmokestinimo tarifus, susijusius su kiekvienu iš šių metodų, patvirtina, kad minėti santykiai dera tarpusavyje.

27 Šiuo klausimu žr. 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimą *Profisa* (C-63/06, EU:C:2007:233, 17 punktas).

106. Taigi apmokestinimo tarifai yra susiję tuo, kad minimalus apmokestinimo tarifas, kurį valstybės narės turi taikyti vienam galutinio produkto hektolitrui ir Plato laipsniui, atitinka minimalų apmokestinimo tarifą, kurį jos turi taikyti vienam hektolitrui ir alkoholio laipsniui tuo atveju, jei jos nuspręstų taikyti šį antrąjį apmokestinimo būdą. Vis dėlto, kadangi empiriškai pastebėtą santykį tarp alaus Plato laipsnių ir jo alkoholio laipsnių lemia daug veiksnių, jis nėra absoliutus ir gali kisti tam tikroje reikšmių skalėje.

107. Šiuo klausimu vis dėlto reikia priminti, kad, kalbant apie aromatizuotą alų, atsižvelgimas į po fermentacijos pridedamą cukrų ir kvapiąsias medžiagas reikšmingai padidina šio produkto Plato laipsnius, o jei šie ingredientai pridedami po fermentacijos, jie neturi jokio poveikio šio produkto alkoholio laipsniui.

108. Todėl ieškovo pagrindinėje byloje ir Graikijos ir Lenkijos vyriausybių pateikiamas Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies aiškinimas reikštų akcizo nustatymo būdų ir tarifų atsiejimą ir pirmiausia didesnį aromatizuoto alaus apmokestinimą.

109. Tačiau ši pozicija neatitinka alaus akcizų teisės tikslo.

110. Žinoma, iš tiesų ingredientų pridėjimas po fermentacijos lemia skirtingą kiekį, tačiau akcizo mokesčio bazė negali būti pakeista, nes visas alkoholio tūrinis kiekis yra toks pat ir prieš pridedant šiuos ingredientus, ir juos jau pridėjus, nes po fermentacijos pridedami ingredientai negali padidinti alkoholio laipsnių.

111. Kaip jau pažymėjau, atsižvelgimas į ingredientus, pridėtus po fermentacijos, iškreipia taikant Balling formulę gautus rezultatus, nes Plato laipsniai dirbtinai padidinami ir nebeatspindi visų aluje esančio alkoholio laipsnių.

112. Taigi dėl atsižvelgimo į kvapiąsias medžiagas ir cukrų, pridėtą po fermentacijos, apskaičiuojant aromatizuoto alaus Plato laipsnius, tiek pat alkoholio laipsnių turintys produktai apmokestinami kitaip ir apmokestinimas yra atsiejamas nuo alaus alkoholio laipsnių.

113. Tačiau, atsižvelgiant net ir į santykinį apmokestinimo tarifų santykio ir Plato laipsnių ir alkoholio laipsnių santykio derėjimą, tai, kad teisės aktų leidėjas sutiko išlaikyti skirtingus alaus apmokestinimo metodus ir tik iš dalies suderino alaus akcizus, valstybėms narėms neleidžia elgtis taip, kad galiausiai jos apmokestintų ne tik suvartotą alkoholį, būtent alų, bet ir kvapiąsias medžiagas bei cukrų.

114. Atsižvelgiant į tai, argumentas, kad, jei neatsižvelgiama į ingredientus, pridedamus po fermentacijos, kalbant apie aromatizuotą alų, apmokestinamas ne vartoti pateikiamas gatavas produktas, o tarpinis produktas ir todėl vienodai apmokestinami du skirtingi produktai, nėra įtikinamas.

115. Be to, kad sąvoka „tarpinis produktas“ apibrėžta Direktyvoje 92/83 ir netaikoma aromatizuotam alui, kuriam taikomas šios direktyvos 2 straipsnis, reikia konstatuoti, kad po fermentacijos pridėti ingredientai padidina aromatizuoto alaus kiekį, todėl ir apmokestinimą.

116. Be to, kaip matyti iš sąvokos „Plato laipsniai“ apibrėžties, šis apmokestinimo būdas, grindžiamas pirmine misa ir Plato laipsniais, yra būdingas visiems gataviems produktams, nesvarbu, ar tai būtų tradicinis alus, ar aromatizuotas alus iš misos.

117. Šiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad neatsižvelgimas į ingredientus, pridėtus užbaigus fermentaciją, lemia tokį patį dviejų skirtingų produktų apmokestinimą.

118. Be to, Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalies aiškinimas, pagal kurį šia nuostata aromatizuoto alaus Plato laipsnių neįpareigojama apskaičiuoti atsižvelgiant į kvapiąsias medžiagas ir cukrų, pridedamą užbaigus fermentaciją, taip pat leidžia laikytis vienodo požiūrio į skirtingas alaus rūšis ir nedaryti jokio skirtumo tarp aromatizuoto alaus ir alaus, į kurį pridedama dirbtinių saldiklių ir kurio tikrojo ekstrakto kiekis nepadidėja arba padidėja labai nedaug, nepaisant šių saldiklių.

119. Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta pirmiau, dabar reikia išnagrinėti, ar galima nustatyti sausojo ekstrakto, esančio gatavame produkte, dalį, kurios nebuvo pirminėje misoje, o gal priešingai – to negalima padaryti.

120. Iš daugelio šalių pastabų matyti, kad tiksli informacija apie galutinę alaus sudėtį, po fermentacijos pridedamus ingredientus ir aromatizuoto alaus sudėtį leidžia nustatyti po fermentacijos pridedamų kvapiųjų medžiagų ir cukraus dalį tam, kad būtų taikoma Balling formulė.

121. Bet kuriuo atveju atrodo, kad pirminės misos ekstrakto kiekį Plato laipsniais galima nustatyti tiesiogiai išmatavus šį skystį prieš alkoholio fermentaciją. Šis būdas, priešingai nei būdas, grindžiamas gatavame produkte, kuriame yra cukraus ir kitų po fermentacijos pridėtų ingredientų, esančiu ekstraktu, leidžia nustatyti tikrąją pirminės misos ekstrakto kiekio reikšmę Plato laipsniais.

122. Atsižvelgdamas į visus pateiktus svarstymus, laikausi nuomonės, jog Direktyvos 92/83 3 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal Plato skalę, nereikia atsižvelgti į ekstraktą, gautą iš kvapiųjų medžiagų ir cukraus, pridėto užbaigus fermentaciją.

IV. Išvada

123. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *Naczelny Sąd Administracyjny* (Vyriausiasis administracinis teismas, Lenkija) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 3 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad, siekiant nustatyti aromatizuoto alaus mokesčio bazę pagal Plato skalę, nereikia atsižvelgti į ekstraktą, gautą iš kvapiųjų medžiagų ir cukraus sirupo, pridėto užbaigus fermentaciją.