



Datum van inontvangstneming : 28/02/2017

Zaak C-30/17

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof

Datum van ontvangst:

20 januari 2017

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 oktober 2016

Verzoekende partij:

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu

Verwerende partij:

Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Accijns; wijze van vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet in het licht van artikel 3, lid 1, en de doelstellingen van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21, zoals gewijzigd) bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal worden uitgegaan van het gehalte van het effectieve extract van het eindproduct met inbegrip van het extract afkomstig van

na afloop van de gisting toegevoegde smaakstoffen of van het effectieve extract zonder deze toevoegingen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: „richtlijn 92/83”):

derde, vijfde en zesde overweging, artikelen 2 en 3, lid 1, artikel 5

Richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (hierna: „richtlijn 92/84”):

zevende overweging, artikel 6

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (wet van 23 januari 2004 betreffende accijns) (Dz. U. nr. 29, volgnr. 257, zoals gewijzigd) (hierna: „u.p.a.”) – artikel 68, leden 1, 3, 4 en 5:

„1. Onder bier in de zin van de wet worden verstaan, de producten genoemd onder volgnummer 13 in bijlage 2 bij de wet en alle mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken, aangeduid met het symbool 15.94.10 van de Poolse kwalificatie van waren en diensten (PKWiU) en GN-code 2206 00, met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol.

[...]

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

4. Het accijnstarief voor bier bedraagt 6,86 PLN per hectoliter eindproduct per graad Plato.

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

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (verordening van de minister van Financiën van 31 maart 2004 betreffende de wijze van vaststelling van de heffingsgrondslag van bier) (Dz. U. nr. 70, volgnr. 635) (hierna: „verordening”) – artikel 1, lid 1:

„Bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor bier wordt 1°P beschouwd als 1 % m/m van het stamwort, berekend op basis van het alcoholgehalte en van het effectieve extract in het eindproduct.”

Uiteenzetting van de feiten en het procesverloop, alsmede van de voornaamste argumenten van partijen

- 1 Kompania Piwowarska S.A., gevestigd te Poznań (hierna: „K.P.”), is een producent van bier, waaronder gearomatiseerde of gezoete bieren die bestaan in een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken (GN-code 2206). Bier dat onder GN-code 2206 wordt geclassificeerd, is een product bereid op basis van traditioneel bier, waaraan siroop, aromatische substanties en water in de juiste verhouding is toegevoegd. De ingrediënten zijn na afloop van de alcoholfermentatie gemengd en daarbij is geen nieuw proces in gang gezet. Het stamwort, een vloeistof waaruit het litigieuze bier Redd's Pr. Cold/Redd's Apple Beer, Redd's Red en ook bier zonder toevoegingen wordt gewonnen, bedroeg maximaal (respectievelijk) 8,8 % gewicht (8,8°P) en 10 % gewicht (10°P). Het extract van het litigieuze bier steeg tot 14,5 % gewicht en 13,2 % gewicht (°P) als gevolg van de verhoging van de dichtheid veroorzaakt door de toevoeging van siroop en (in mindere mate) van aromatische substanties. Deze toevoegingen waren niet aanwezig in het stamwort en hebben geen deel gehad aan de alcoholgisting.
- 2 K.P. heeft een belastingaangifte opgesteld en ingediend met de belastingschuld uit hoofde van de verkoop van gearomatiseerde bieren, berekend volgens de Balling-formule, waarbij in de heffingsgrondslag de ingrediënten waren opgenomen die na het gistingsproces aan het bier waren toegevoegd. Deze belasting is door K.P. betaald.
- 3 In verband met de feitelijke omstandigheden heeft K.P. zich tot de belastingdienst gewend met het verzoek om vaststelling van te veel betaalde accijns uit hoofde van de verkoop van gearomatiseerde bieren in november 2004. Tegelijkertijd heeft zij een gecorrigeerde versie van de oorspronkelijke belastingaangifte ingediend en gesteld dat te veel accijns was betaald doordat een onjuiste waarde voor het aantal graden Plato (°P) was genomen. Volgens K.P. kan de suiker die na de gisting is toegevoegd, niet worden beschouwd als een ingrediënt van het stamwort en moet de in het eindproduct opgenomen suiker afzonderlijk worden aangegeven en in mindering worden gebracht op het effectieve bierextract voordat de Balling-formule wordt toegepast. Volgens K.P. vindt de Balling-formule enkel rechtstreeks toepassing op traditioneel bier, dat wil zeggen bier zonder toevoegingen als siroop of aromatische substanties.
- 4 De belastingautoriteit in eerste aanleg heeft in haar besluit de hoogte van de belastingschuld voor de aangegeven maand vastgesteld en daarbij in de heffingsgrondslag de ingrediënten in aanmerking genomen die na afloop van de

gisting aan het bier zijn toegevoegd, dat wil zeggen dat zij als bedrag van de belastingschuld uit hoofde van de verkoop van gearomatiseerde bieren de oorspronkelijk door K.P. aangegeven schuld heeft genomen en het betrokken verzoek om vaststelling van te veel betaalde accijns heeft afgewezen.

- 5 In de motivering van haar besluit heeft zij uiteengezet dat bij de uitlegging van het begrip eindproduct de hoeveelheid product in aanmerking moet worden genomen waarop de handelingen die tot gevolg hebben dat een accijnsschuld ontstaat, betrekking hebben. Het aan de accijns onderworpen eindproduct was een alcoholhoudende drank bestaande uit een mengsel van bier, siroop, aromatische substanties en water. Derhalve moet worden erkend dat het aantal graden Plato in het eindproduct dat hier aan de orde is, moet worden berekend aan de hand van het gehalte van het effectieve extract en van alcohol in dat eindproduct. De niet-inaanmerkingneming in het effectieve extract van ingrediënten die pas na afloop van de gisting zijn toegevoegd, zou betekenen dat de handelingen die tot gevolg hebben dat een accijnsschuld ontstaat, in feite betrekking hebben op een ander eindproduct, namelijk bier. Volgens de belastingdienst is het krachtens de bepalingen van de u.p.a. niet mogelijk bij de berekening van de accijns de hoeveelheid toegevoegd extract, dat wil zeggen het extract dat voortvloeit uit de toevoeging van siroop na afloop van de gisting, van het effectieve extract af te trekken.
- 6 In haar bezwaar bij de Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (directeur van de douanekamer Poznań, de bezwaarinstantie) heeft K.P. verzocht om nietigverklaring van het besluit. De bezwaarinstantie heeft het door de belastingautoriteiten in eerste instantie genomen besluit bevestigd.
- 7 Na beroep van K.P. heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (bestuursrechter in eerste aanleg Poznań) bij vonnis van 5 december 2014 het bestreden besluit van de bezwaarinstantie en het daaraan voorafgaande besluit van de belastingautoriteit in eerste aanleg nietig verklaard.
- 8 Volgens de rechter in eerste aanleg heeft deze belastingautoriteit verzuimd de betekenis van de in het brouwerijwezen gangbare, gespecialiseerde begrippen in acht te nemen die van wezenlijk belang zijn voor de berekening van het aantal graden Plato en heeft zij voor deze procedure haar eigen opvatting van deze begrippen daarvoor in de plaats gesteld en die een normatief karakter toegeschreven. Dat standpunt is niet houdbaar. Aangezien de wetgever in de voor deze zaak relevante periode deze begrippen niet had gedefinieerd voor de toepassing van de accijns, kunnen de belastingautoriteiten zich niet beroepen op de autonomie van het belastingrecht. Dientengevolge moeten de aromatische toevoegingen in het eindproduct bij de berekening van het gehalte van het effectieve extract in het eindproduct buiten beschouwing worden gelaten. Inaanmerkingneming van die ingrediënten zou namelijk leiden tot vaststelling van een algemeen extract van het eindproduct (gearomatiseerd bier) en niet van het

effectieve extract ervan. Dat zou betekenen dat in het stamwort eveneens ingrediënten in aanmerking worden genomen die daaruit niet afkomstig zijn.

- 9 De rechter in eerste aanleg oordeelde bovendien dat aftrek van de aanvullende aroma's van het extract bij de berekening van het aantal graden Plato in geval van gearomatiseerd bier enkel betekent dat het effectieve extract in het eindproduct in aanmerking wordt genomen, zoals in het geval van moutbier, en dus dat bij moutbier en gearomatiseerd bier dezelfde heffingsgrondslag wordt genomen. Het standpunt van de belastingautoriteiten leidt echter tot een differentiatie van de heffingsgrondslag voor traditioneel bier en gearomatiseerd bier doordat in het effectieve extract van gearomatiseerd bier het extract van aanvullende aroma's in aanmerking wordt genomen.
- 10 De bezwaarinstantie heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (verwijzende rechter) met onder meer de stelling dat het krachtens de bepalingen waarbij de heffingsgrondslag voor bier wordt vastgesteld, niet mogelijk is bij de berekening van de accijns de hoeveelheid toegevoegd extract (dat wil zeggen het extract dat het resultaat is van de smaaktoevoeging in de vorm van siroop na afloop van het gistingproces) in mindering te brengen op het effectieve extract.

Motivering van de verwijzing

- 11 Het fundamentele probleem in de door de verwijzende rechter onderzochte zaak heeft betrekking op de juiste uitlegging van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83. De kern van de twijfels komt erop neer of bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van gearomatiseerde bieren volgens de Plato-schaal moet worden uitgegaan van het gehalte van het effectieve extract van het eindproduct met inbegrip van het extract afkomstig van na afloop van de gisting toegevoegde smaaksubstanties of zonder deze toevoegingen.
- 12 De oplossing van deze kwestie is noodzakelijk voor de afdoening van het geschil voor de verwijzende rechter, die zich baseert op twee tegenovergestelde standpunten wat betreft de uitlegging van de litigieuze bepaling.
- 13 Volgens het eerste standpunt in de rechtspraak (dat wordt gedeeld door K.P. en de rechter in eerste aanleg) is de heffingsgrondslag voor bier (artikel 1, lid 1, van de verordening) geconstrueerd op basis van begrippen uit het brouwerijwezen, namelijk: „graad Plato”, „stamwort”, „effectief extract” en „eindproduct”. Deze begrippen mogen voor het belastingrecht niet in een andere zin worden gebruikt. De aangehaalde bepaling bevat een bijzondere wiskundige formule. Een graad Plato, dus 1 % m/m van het stamwort, wordt berekend op basis van het alcoholgehalte en van het effectieve extract in het eindproduct. Derhalve heeft de wetgever beslist dat het stamwort, en niet het eindproduct, maatgevend is voor de bepaling van het aantal graden Plato.

- 14 De autonomie van het belastingrecht komt vooral tot uiting in het stadium van de wetgeving en niet in dat van de toepassing ervan, waaronder de uitlegging. Autonomie van het belastingrecht betekent dat bepaalde begrippen door de belastingwetgever (maar niet door de organen die dat recht toepassen) anders kunnen worden gedefinieerd dan in andere takken van het recht. Op dit gebied heeft de belastingwetgever geen gebruik gemaakt van deze autonomie.

- 15 Het stamwort in graden Plato in gearomatiseerde bieren moet worden berekend op basis van dat deel van het bierextract dat afkomstig is uit het stamwort dat is onderworpen aan gisting (effectief extract, dus zonder ingrediënten die na het gistingsproces zijn toegevoegd). Het effectieve extract in het eindproduct, waarvan in artikel 1, lid 1, van de verordening sprake is, is dus, vereenvoudigd gezegd, het bierextract zonder smaaksubstanties die pas na het gistingsproces zijn toegevoegd, maar dat uiteindelijk deel uitmaakt van het eindproduct.

- 16 De motivering voor deze opvatting steunt op artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83, namelijk dat de twee alternatieve methoden voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de accijns op bier die in de bepalingen van Unierecht worden geboden, tot vergelijkbare resultaten moeten leiden.

- 17 De tweede opvatting die in de rechtspraak (en door de klagende bezwaarinstantie) wordt voorgestaan en waartoe de verwijzende rechter neigt, wijst erop dat zowel artikel 68, lid 3, u.p.a. als artikel 1, lid 1, van de verordening aanknopen bij het stadium van de productie en de meting waarin het eindproduct al aanwezig is. De wetgever geeft dit zelf aan door te bepalen dat voor de vaststelling van het aantal graden Plato van het stamwort het alcoholgehalte en het gehalte van het effectieve extract in het eindproduct worden genomen. Daaruit volgt dat het gehalte van het effectieve extract (na het gistingsproces) niet alleen het resultaat van de traditionele biergisting van het stamwort is, maar ook in elk stadium van de bierproductie door toevoeging van bepaalde substanties kan worden gewijzigd. De belastingwetgever was bij de omschrijving van de regels voor de belastingheffing ter zake van bier bekend met de in het brouwerijwezen toegepaste technologische processen, maar heeft voorgeschreven dat het eindproduct bij de vaststelling van de heffingsgrondslag maatgevend is.

- 18 In de nationale bepalingen wordt dus voor de heffingsgrondslag voor bier terecht aangeknoopt bij de bepaling van het effectief extract in het eindproduct, aangezien zodoende bier met dezelfde smaakwaliteit en hetzelfde alcoholgehalte in het eindproduct gelijk wordt belast, zonder onderscheid naar de productietechnologie.

- 19 De Plato-schaal bepaalt het stamwortgehalte berekend volgens de Balling-formule aan de hand van het effectieve alcoholgehalte en extractgehalte in het bier. Deze formule is algemeen bekend in het brouwerijwezen sinds de eeuwwende van de 19e en 20e eeuw en bijna de helft van de lidstaten berekent de accijns op bier op basis van het aantal graden Plato. Deze formule vormt een universeel algoritme dat van toepassing is op alle bieren, ongeacht de GN-code (2203 en 2206)

waaronder zij vallen. De berekeningsformule voor het aantal graden Plato kent geen uitzonderingen bij de berekening van het stamwortgehalte, bijvoorbeeld een correctie van het gehalte van het effectieve extract in geval van gezoet bier.

- 20 Vanwege de twijfels over de bewoordingen van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 heeft de verwijzende rechter de Duitse, de Franse en de Engelse versie van deze bepaling vergeleken. Hij is tot de conclusie gekomen dat het begrip eindproduct in al deze taalversies betrekking heeft op zowel de methode van belastingheffing volgens het aantal graden Plato en op het alcoholgehalte. Deze rechter heeft ook onderstreept dat dit voorschrift bij artikel 68, leden 3 en 4, u.p.a. correct is omgezet in de nationale rechtsorde.
- 21 Volgens de verwijzende rechter pleiten de bewoordingen en het doel van de richtlijnen 92/83 en 92/84 voor de tweede opvatting. De wetgever van de Unie bepaalt niet alleen in artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/83 dat het aantal graden Plato in het eindproduct wordt bepaald. Ook in de vijfde en de zesde overweging van deze richtlijn en in de zevende overweging van richtlijn 92/84 verwijst hij naar de berekening van de belasting aan de hand van het aantal graden Plato in het eindproduct. Ook artikel 6 van richtlijn 92/84 schrijft voor dat het accijnstarief wordt vastgesteld aan de hand van het aantal graden Plato in het eindproduct.
- 22 Artikel 2 van richtlijn 92/83 bepaalt dat in deze richtlijn onder bier wordt verstaan, elk product van GN-code 2203 alsmede elk product van GN-code 2206 dat een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevat. De wetgever van de Unie betreft dus traditioneel bier (verkregen uit mout) met GN-code 2203 en alle mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken met GN-code 2206 in de belastingheffing. Het onderscheid tussen traditioneel bier en mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken wordt ook bevestigd door de bewoordingen van artikel 5 van richtlijn 92/83. Overeenkomstig lid 1 van dat artikel mogen de lidstaten verlaagde tarieven toepassen op bier met een effectief alcoholvolumegehalte van niet meer dan 2,8 % vol. Deze verlaagde tarieven mogen onder het minimumtarief liggen. Volgens lid 2 mogen de lidstaten de toepassing van dit artikel beperken tot producten van GN-code 2206 die een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevatten. Uit de aangehaalde bepalingen volgt eenduidig dat twee soorten bier in de belastingheffing worden betrokken: traditioneel bier met GN-code 2203 en mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken met GN-code 2206. Mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken zijn dus zonder twijfel aan de belasting onderworpen. Zij moeten worden belast als eindproducten met inachtneming van hun samenstelling, anders gezegd, van het gehalte van toevoegingen van uiteenlopende aard afhankelijk van het toegepaste technologische proces. De aanname dat bij mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken enkel het na de gisting ontstane stamwort wordt belast, zonder de substanties die na afloop van het gistingsproces worden toegevoegd, leidt ertoe dat de facto uitsluitend traditioneel bier wordt belast met uitsluiting van mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken, die de wetgever van de Unie heeft ingedeeld als

belastingplichtige producten. De toevoeging van zoetstoffen (smaakstoffen) brengt mee dat een nieuw product ontstaat, dat onder de GN-code 2206 is ingedeeld. Het doel van de richtlijnen 92/83 en 92/84, namelijk heffen van belasting over de producten met GN-code 2206 – mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken – zou niet worden bereikt. Aangezien de gemeenschapswetgever, net als de nationale wetgever, heeft voorgeschreven het aantal graden Plato in het eindproduct vast te stellen, en tegelijkertijd volgens de wens van deze wetgever een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken een dergelijk eindproduct is, is de stelling gegrond dat een autonome definitie van het aantal graden Plato is geschapen, die afwijkt van dat begrip zoals dat in het brouwerijwezen wordt opgevat.

- 23 Het doel van de richtlijnen – mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken belasten – komt ook naar voren in de heffingsmethoden die in richtlijn 92/83 zijn neergelegd: zowel de belastingheffing op basis van het alcoholgehalte als belastingheffing op basis van het soortelijk gewicht, namelijk de verhouding tussen het gewicht van het lichaam en het volume (de vijfde overweging in samenhang met de zesde overweging van richtlijn 92/83) hebben betrekking op het eindproduct. Er is geen grond om mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken, belast volgens de methode van het aantal graden Plato, anders te behandelen. Het zou niet gerechtvaardigd zijn deze te belasten naar het halffabricaat (traditioneel bier). Een dergelijke oplossing is in strijd met het stelsel van de belasting ter zake van mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken als eindproducten van GN-code 2206.
- 24 In het kader van de stelselmatige uitlegging moet worden opgemerkt dat de uitslag tot verbruik van mengsels van bier en niet-alcoholhoudende dranken van GN-code 2206, en niet traditioneel bier van GN-code 2203 alleen, belastingplichtig is. De belastingschuld ontstaat overeenkomstig artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad (horizontale richtlijn) en artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad (nieuwe horizontale richtlijn) ter zake van een product dat een mengsel is van bier en niet-alcoholhoudende dranken. Dit product is namelijk uitgeslagen tot verbruik en niet een halffabricaat in de vorm van traditioneel bier.
- 25 In de belastingrechtelijke vakliteratuur wordt terecht aangevoerd dat de grondslag van heffing niet los kan worden gezien van het voorwerp van heffing, aangezien het voorwerp van de heffing de productie van accijnsgoederen is en de heffingsgrondslag dat voorwerp van heffing in kwantitatieve zin of op basis van de samenstelling weergeeft. De heffingsgrondslag van een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken van GN-code 2206 kan dus niet worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid van een ander product, namelijk traditioneel bier van GN-code 2203.