forhandles uden yderligere behandling, og det er herved uden betydning, om der for det samme produkt i samme tilstand ydes refusion af lageromkostninger.

Galmot Everling Kakouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. maj 1984.

Justitssekretæren
efter bemyndigelse

H. A. Rühl
Ekspeditionssekretær

Y. Galmot
Formand for tredje afdeling

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. F. MANCINI FREMSAT DEN 29. MARTS 1984 [1]

Høje Domstol.

1. Den foreliggende præjudicielle sag drejer sig om ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker. Der skal tages stilling til, om der for visse stoffer, der optræder forbigående i forbindelse med fremstillingen af sukker, kan opkræves lageromkostningsafgift hos fabrikanterne.

Zuckerfabrik Franken GmbH (herefter benævnt Zuckerfabrik Franken), Ochsenfurt (Forbundsrepublikken Tyskland), fremstiller invertsukker. Dette produkt, som anvendes almindeligt ved fremstillingen af alkoholfrie drikke, fremstilles på grundlag af krystallinsk sukker, der betegnes som »Grundsorte-Kristallmasse«, og som igen opstår ved, at fyldmassen ved centrifugering skilles fra krystalmassen. Denne masse opløses kontinuerligt med vand til sukkeropløsning, og opløsningen, der betegnes som »Kläre«, forarbejdes — straks eller efter nogen tids forløb — til invertsukker. I sidstnævnte tilfælde oplagres opløsningen i en særskilt beholder.

Den 16. december 1979 anmodede Hauptzollamt Würzburg Zuckerfabrik Franken om at betale ca. 1 200 000 DM i lageromkostningsafgift for oplagring af Kläre i perioden september-december 1978. Afgiften blev opkrævet på

1 — Oversat fra italiensk.

grundlag af det konstaterede produktionskvantum, som i de nævnte fire måneder havde oversteget 276 000 dt. Ved andre afgørelser af 15. november og 7. december 1979 fastsatte Hauptzollamt den del af lageromkostningsafgiften, der faldt på det krystallinske sukker for september og oktober 1979, til henholdsvis ca. 22 000 og 500 000 DM. Zuckerfabrik Franken klagede over disse afgørelser, men Hauptzollamt afviste klagen. Derefter anlagde selskabet sag ved Finanzgericht München og gjorde herunder gældende, at lageromkostningsafgiften kun må opkræves for produceret sukker, og at der herved kun kan forstås færdige varer, der kan forhandles. Finanzgericht München har ved kendelse af 13. maj 1983 udsat sagen og i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1. Er artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i forordning (EØF) nr. 1998/78, når henses til dens hjemmel i artikel 8, stk. 3, 3. pkt., i forordning (EØF) nr. 3330/74 samt til artikel 6, stk. 4, 1. pkt., i forordning (EØF) nr. 1358/77, for så vidt gyldig, som det i litra d) bestemmes, at producentens forarbejdning af sukkeret til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer betragtes som afsætning:

2. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Hvordan skal begrebet 'sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand' i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), fortolkes med henblik på artikel 8, stk. 2, i forordning (EØF) nr. 1998/78?

Falder herunder sukker, der under fremstillingsprocessen inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand?

3. Såfremt spørgsmål 2 besvares benægtende:

Hvorledes skal begreberne 'produceret sukker' i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 1. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74, som affattet ved forordning (EØF) nr. 1396/78, og de 'mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat' i artikel 6, stk. 4, i forordning (EØF) nr. 1358/77 fortolkes?

a) Falder herunder ved en kontinuerlig fremstillingsproces også et mellemprodukt, der kun optræder forbigående?

b) Såfremt spørgsmål 3, a) besvares bekræftende:

Er det desuden afgørende, om et sådant mellemprodukt umiddelbart kan registreres mængdemæssigt, kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling?

c) Såfremt spørgsmål, 3, b) besvares benægtende:

Forudsætter opkrævningen af lageromkostningsafgiften i henhold til artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i forordning (EØF) nr. 3330/74, at der for det samme produkt i samme tilstand kan ydes refusion af lageromkostninger?«

2. Jeg skal først analysere de bestemmelser, som tvisten ved den forelæggende ret drejer sig om. Som allerede anført drejer det sig om fællesskabsrettens bestemmelser om lageromkostningsafgiften for sukker.

Den grundlæggende bestemmelse er artikel 8 i Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 om den fælles

markedsordning for sukker, som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78 af 20. juni 1978. I henhold til den nævnte artikels stk. 1 refunderer medlemsstaterne — med et fast beløb — fabrikanternes omkostninger ved oplagring af bestemte former for sukker, der fremstilles på grundlag af sukkerroer og sukkerrør høstet inden for Fællesskabet (hvidt sukker, råsukker, sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form samt sirup, der fremstilles ved opløsning af sådant sukker). Staterne finansierer den nævnte refusion ved en afgift, som de opkræver hos den enkelte fabrikant pr. vægtenhed produceret sukker, henholdsvis pr. vægtenhed af de førnævnte former for sirup, for så vidt som de fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, samt afsættes i uforarbejdet stand.

Det bestemmes endelig i den omtalte artikels stk. 3, at Rådet vedtager de almindelige regler for anvendelsen af artiklen, samt at Kommissionen — ud over årligt at fastsætte afgiftsbeløbet — vedtager gennemførelsesbestemmelserne. De førstnævnte regler findes i forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977, der regulerer udligningen af lageromkostningerne. I denne forbindelse knytter interessen sig først og fremmest til artikel 6, stk. 4, der blandt andet bestemmer: »Medlemsstaten opkræver afgiften hos den enkelte sukkerfabrikant for de i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i forordning (EØF) nr. 3330/74 omhandlede mængder hvidt sukker, råsukker eller sirup, der er produceret og afsat inden for rammerne af maksimalkvoten«.

Ordningen er reguleret i enkeltheder ved Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978. Dennes artikel 8, stk. 2, er sålydende: »Ved sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, forstås sirupper henhørende under pos. 17.02 D II i den fælles toldtarif, der senere under toldkontrol eller under administrativ kontrol, der frembyder samme sikkerhed, forarbejdes til sukker i fast form og oplagres i særlige beholdere, som er adskilt fra anlæggene til fremstilling af sukker« (jeg bemærker i den forbindelse, at den nævnte toldposition omfatter »andre« former for sukker og sirup end dem, der henhører under de foranstående toldpositioner). Artikel 12, stk. 1, lyder således: »Afgiften forfalder for de i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a) i forordning (EØF) nr. 3330/74 anførte varer, når disse afsættes«; ved beregningen af afgiftsbeløbene betragtes som afsætning blandt andet »producentens forarbejdning af sukker og sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer [roe- og rørsukker i fast form]«.

3. Det første spørgsmål vedrører den netop omtalte artikel 12. Den fastslår som nævnt det princip, at afgiften for hvidt sukker og råsukker samt for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, såvel som for sirup, der fremstilles ved opløsning af sådant sukker, forfalder, »når disse afsættes«; i henhold til den nævnte artikels stk. 1, litra d), *betragtes det også som afsætning,* at de nævnte produkter forarbejdes til andre varer end sukker i fast form. Den nationale ret finder det herved tvivlsomt (jfr. forelæggelseskendelsen, s. 9 og s. 10), om det er foreneligt med artikel 8 i forordning nr. 3330/74 (den grundlæggende forskrift, der finder anvendelse i denne forbindelse), henholdsvis med den senere gennemførelsesforordning nr. 1358/77, at sidestille et mellemprodukt, der optræder under produktionsprocessen, med

et færdigt produkt, der er bragt ud i omsætningen. Efter rettens opfattelse er det således muligt, at bestemmelsen i litra d) er ugyldig som følge af, at Kommissionen har overskredet de af Rådet givne beføjelser til at fastsætte retsregler.

En sådan tvivl er ikke begrundet. Efter min opfattelse giver den kompetence, som Rådet har tildelt Kommissionen, denne fornøden hjemmel til at bestemme, at et mellemprodukt opfylder betingelserne for pålæggelse af afgift, samt hjemmel til at sidestille med afsætning, at sukkeret, henholdsvis de pågældende former for sirup forarbejdes til andre produkter.

Hvad kan der anføres til støtte for denne antagelse? I henhold til grundforordningens artikel 8 er afsætningen alene en forudsætning for, at afgiften kan opkræves, for så vidt angår sirup, herunder sirup der fremstilles ved opløsning af sukker i fast form. For så vidt angår hvidt sukker og råsukker (jfr. stk. 1, litra a), i samme artikel) *gælder der ikke en sådan forudsætning.* Efter min opfattelse fremgår det heraf, at kriteriet »afsætning« ikke er nogen nødvendig betingelse for afgiftstilsvar. Kriteriet er ikke skarpt afgrænset; og artikel 6 i forordning nr. 1358/77 kan heller ikke anføres til støtte for en anden opfattelse, for vel knytter den — uden undtagelse — afgiftstilsvaret til afsætningen, men den er alene en regel om anvendelsen og derfor ikke bindende for Kommissionen. I forbindelse med fastsættelsen af gennemførelsesbestemmelserne til artikel 8 har Kommissionen herefter med føje grebet til en fiktion for at tilgodese de særlige hensyn omkring afgiftsordningen, idet den har sidestillet afsætning med et forhold af en helt anden art, nemlig forarbejdning af sukker og sirup til andre produkter end sukker i fast form.

De omtalte hensyn må endvidere nødvendigvis tilgodeses. Som anført i Hauptzollamt's skriftlige indlæg er den anførte sidestilling nødvendig for at sikre, at afgiften kan opkræves i hvert enkelt tilfælde. Det ville ellers ikke altid være muligt, for eksempel i tilfælde af, at fabrikanten opløser fast sukker i vand og forarbejder det til et produkt, der ikke er omfattet af begrebet »roe- og rørsukker i fast form« og dermed ikke omfattet af pos. 17.02. Det samme gælder for de andre tilfælde, der sidestilles med afsætning. Dette omtales ikke i anmodningen om en præjudiciel afgørelse, men det er relevant at trække det frem. Jeg tænker navnlig på artikel 12, stk. 1, litra f), i forordning nr. 1998/78, ifølge hvilken »denaturering af sukkeret« betragtes som afsætning. Også i det tilfælde ville en eventuel forarbejdning udelukke opkrævning af lagerafgiften for produktet sukker, og også i dette tilfælde er risikoen herfor blevet imødegået ved at sidestille afsætning med et forhold, der ikke er afsætning.

4. Jeg skal herefter behandle det andet spørgsmål, hvorunder der anmodes om en fortolkning af begrebet »sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand« (grundforordningens artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a)). Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om begrebet omfatter sukker, der under fremstillingsprocessen inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er blevet opløst ved tilsætning af vand. Svaret herpå må — som overensstemmende antaget af Kommissionen og parterne i hovedsagen — være benægtende.

Grundlaget for spørgsmålet er artikel 8, stk. 2, i den af Kommissionen udstedte forordning. Denne bestemmelse er sålydende: »Ved 'sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form' forstås sirupper henhørende under pos. 17.02 D II i den fælles toldtarif, der senere ... forarbejdes til sukker i fast form og oplagres i særlige beholdere, som er adskilt fra anlæggene til fremstilling af sukker«.

Såfremt man ville lægge denne definition til grund med henblik på fortolkningen af den bestemmelse i grundforordningen, som spørgsmålet drejer sig om, måtte man nødvendigvis komme til den slutning, at også de produkter, som opstår ved opløsning af krystallinsk sukker, er omfattet af begrebet »sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand«. Der er nemlig ingen tvivl om, at disse former for sirup er omfattet af den toldposition, som den afledede retsnorm henviser til.

Som allerede nævnt må den nævnte følgeslutning imidlertid afvises. En trinhøjere retsregel kan ikke fortolkes i lyset af retsregler, som afledes fra den; såfremt man erkender dette synspunkt, vil man forstå, at begrebet »sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand« ikke under nogen omstændigheder kan omfatte sukker, der under fremstillingsprocessen inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand. Begrundelsen herfor er enkel og indiskutabel: Disse former for sirup fremstilles ikke *inden*, men *efter* det stadium, på hvilket der fremstilles sukker i fast form.

5. Spørgsmål tre er stillet under den forudsætning, at spørgsmål to besvares benægtende. Jeg må derfor tage stilling til det. Det vedrører fortolkningen af begrebet »produceret sukker« (artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i grundforordningen som ændret i 1978) og af begrebet »mængder hvidt sukker ... der er produceret og afsat« (artikel 6, stk. 4, i gennemførelsesforordningen nr. 1358/77).

Den forelæggende ret har stillet to underspørgsmål: Med det første ønsker den fastslået, om disse begreber omfatter et mellemprodukt — som hvidt sukker — der optræder forbigående ved en kontinuerligt forløbende fremstillingsproces.

Som bestemmelsen i grundforordningen er formuleret, mener jeg, at spørgsmålet skal besvares bekræftende. Dels anvender bestemmelsen nemlig ikke begrebet afsætning, men knytter alene afgiftstilsvaret til sukkerfremstillingen; dels er begrebet »produceret sukker«, som benyttes i bestemmelsen, tilstrækkelig bredt til at omfatte et mellemprodukt som hvidt sukker, der optræder under fremstillingsprocessen. Herved må det dog ikke overses — som anført af Hauptzollamt — at det pågældende sukker for at give grundlag for et afgiftskrav skal udgøre et *selvstændigt* produkt, dvs. at det kan anvendes umiddelbart og ikke blot bruges til fremstilling af et andet slutprodukt. Det er imidlertid klart, at hvidt sukker kan anvendes på begge disse måder; og det må herefter afgøres på grundlag af positionerne i den fælles toldtarif, hvilken anvendelse der her er tale om.

Denne fortolkning af artikel 8 er ikke alene indiskutabel; den giver desuden den fornødne sikkerhed for (jfr. ovenfor under nr. 3), at afgiften også kan opkræves for de produkter, som på grund af en efterfølgende forarbejdning falder uden for gruppen af afgiftsbelagte produkter. Efter min opfattelse fører artikel 6 i gennemførelsesforordningen heller ikke til et andet resultat. Som anført af Kommissionen, må de to bestemmelser bringes i indbyrdes overensstemmelse. Artikel 6 opererer ganske vist med afsætningen som en forudsætning, men dog kun — og det er det afgørende — med henblik på at fastlægge, hvornår fabrikantens pligt til at betale afgiften indtræder. Jeg bemærker i denne forbin-

delse, at Kommissionens forordning sidestiller en række forarbejdningsprocesser med afsætning og herved afrunder den ved artikel 6 indførte ordning.

6. Det andet underspørgsmål henviser til det første. Retten spørger, om det er afgørende for, at et mellemprodukt omfattes af begrebet »produceret sukker«, at det kan registreres mængdemæssigt samt kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling. Efter min mening må dette besvares benægtende for så vidt angår muligheden for mængdemæssig registrering og oplagring. Det førstnævnte kriterium kræves ikke opfyldt med henblik på beregningen af afgiftens størrelse, idet denne foretages på grundlag af omfanget af slutproduktet. Det andet kriterium er kun for en overfladisk betragtning af større betydning. Det er rigtigt, at et eventuelt vandindhold i krystallinsk form kan begrænse muligheden for at oplagre produktet; dette er imidlertid — som anført af Kommissionen — ikke afgørende for, at sukkeret er omfattet af begrebet hvidt sukker som defineret i artikel 1, stk. 2, 1. led, i forordning nr. 3330/74 (roe- og rørsukker i fast form, »med et i tør tilstand polarimetrisk bestemt sakkaroseindhold på ... 99,5 vægtprocent«).

Kravet om, at produktet skal kunne forhandles, er derimod væsentligt. Dette bestrider Kommissionen under henvisning til, at artikel 12, stk. 1, i forordning nr. 1998/78 opstiller diverse former for fiktiv afsætning. Ganske vist er det berettiget at henvise til artikel 12; men det er ikke rigtigt, at bestemmelsen giver støtte for at anse det for irrelevant, om produktet kan forhandles. I henhold til denne bestemmelse er det tværtimod muligt klarere at fastlægge rækkevidden af det pågældende krav: det fremgår nemlig af bestemmelsen, at produktet må kunne afsættes i teknisk forstand eller under en af de i artikel 12 anførte fiktive former. Også Hauptzollamt anser kravet om, at produktet skal kunne forhandles, for irrelevant, eftersom dette er uden betydning for, om produktet er omfattet af den fælles toldtarif. Argumentet er dog ikke overbevisende: såfremt et produkt er optaget i den fælles toldtarif, indebærer dette normalt netop, at det kan forhandles.

7. Den forelæggende rets tredje underspørgsmål drejer sig om oplagringskriteriet. Retten spørger, om der, såfremt der er tale om et produkt, hvortil der kan ydes dækning af lageromkostninger ved hjælp af den opkrævede afgift (grundforordningens artikel 8, stk. 1), tillige skal ydes refusion af lageromkostninger, når produktets egenskaber — høj temperatur, fugtighed — i det enkelte tilfælde har været til hinder for en oplagring.

Dette spørgsmål må besvares bekræftende: det forhold, at det krystalliske sukker ikke kan oplagres, er ikke til hinder for, at der modtages refusion herfor. Til støtte herfor taler den omstændighed, at udligningen af lageromkostninger skal være økonomisk neutral, hvilket kommer til udtryk ved, at refusionen af de nævnte omkostninger kun ydes for produkter, af hvilke der opkræves afgift (altså også selv om opkrævningen først sker efter den faktiske eller fiktive afsætning). At ordningen skal virke neutralt, kommer klart til udtryk i betragtning tre til forordning nr. 1358/77, der er sålydende: »de økonomiske midler til finansiering af denne refusion skal tilvejebringes gennem afgifter, og afgifternes størrelse bør ... fastlægges efter det princip, at summen af den betalte refusion er lig med summen af de opkrævede afgifter«.

At afgifter og refusioner skal være ækvivalente, fremgår i øvrigt tilstrækkelig klart af grundforordningens artikel 8, stk. 1, og der er — som Kommissionens repræsentant anførte under den mundtlige forhandling — fuld identitet mellem

de produkter, hvoraf der skal betales afgift, og de produkter, for hvilke der ydes refusion af lageromkostninger. Det bemærkes yderligere, at refusionen sker med et fast beløb: den sker således på en måde, hvorved det uden besvær sikres, at indtægter og udgifter modsvarer hinanden.

8. På grundlag af det anførte foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, som Finanzgericht München har forelagt ved kendelse af 13. maj 1983 i sagen Zuckerfabrik Franken GmbH mod Hauptzollamt Würzburg, således:

1. *Spørgsmål 1:* Artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978 er gyldig, for så vidt som det i litra d) bestemmes, at producentens forarbejdning af sukker og sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer betragtes som afsætning.

2. *Spørgsmål 2:* Begrebet »sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand«, jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 (som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78 af 20. juni 1978), skal fortolkes således, at det ikke omfatter sukker, som under fremstillingsprocessen inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand.

3. *Spørgsmål 3:* Begreberne »produceret sukker«, jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 1. led, i Rådets forordning nr. 3330/74 (som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78), og de »mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat«, jfr. artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977, skal fortolkes således:

   a) Begrebet omfatter også et mellemprodukt, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig fremstillingsproces, for så vidt som det pågældende produkt kan anvendes selvstændigt. Det hvide sukker, der optræder i forbindelse med fremstillingen af invertsukker, er omfattet af de nævnte begreber.

   b) Med henblik på afgørelsen af, om et produkt er omfattet af de nævnte begreber, har det betydning, om det kan forhandles, hvorved bemærkes, at dette begreb også omfatter de i artikel 12 i Kommissio-

nens forordning nr. 1998/78 nævnte forskellige former for fiktiv afsætning. Det er derimod uden betydning, om produktet kan registreres mængdemæssigt og oplagres.

c) Såfremt der i henhold til artikel 8, stk. 1, i forordning nr. 3330/74 (som ændret ved forordning nr. 1396/78) opkræves lageromkostningsafgift for et bestemt produkt, er der ret til refusion af de nævnte omkostninger med et fast beløb, selv om produktet ikke er blevet oplagret.