for hvilke der ikke længere er pligt til at betale en afgift.

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, skal fortolkes således, at det ikke omfatter sirup, der under fremstillingsprocessen udvindes af sukker, som inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand.
3. Begreberne »produceret sukker« i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i Rådets forordning nr. 3330/74 og de »mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat« i artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 skal fortolkes således, at de også omfatter et mellemprodukt, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig fremstillingsproces, selv om produktet ikke umiddelbart kan registreres mængdemæssigt og ikke kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling, og det er herved uden betydning, om der for det samme produkt i samme tilstand ydes refusion af lageromkostninger.

I sagt 121/83

angående en anmodning, som Finanzgericht München i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

ZUCKERFABRIK FRANKEN GMBH, Ochsenfurt,

mod

HAUPTZOLLAMT WÜRZBURG,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende gyldigheden af Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978 om gennemførelsesbestemmelser til ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker (EFT L 231, s. 5) samt vedrørende fortolkningen af Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 om den fælles markedsordning for sukker (EFT L 359, s. 1) som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78 af 20. juni 1978 (EFT L 170, s. 1) og af Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 om fastlæggelse af almindelige regler for udligning af lageromkostninger for så vidt angår sukker, samt om ophævelse af forordning (EØF) nr. 750/68 (EFT 1968 I, s. 125),

har

DOMSTOLEN (tredje afdeling)

sammensat af afdelingsformanden Y. Galmot, dommerne U. Everling og C. Kakouris,

generaladvokat: G. F. Mancini
justitssekretær: P. Heim

afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb samt de indlæg, der er indgivet i medfør af artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

1. De fællesskabsretlige bestemmelser vedrørende lageromkostningsafgift for sukker

Sagen drejer sig om, hvorvidt lageromkostningsafgiften for sukker påhviler den såkaldte »Grundsorte-Kristallmasse« (krystallinsukker) og den såkaldte »Kläre« (sukkeropløsning), der begge opstår som mellemprodukter ved fremstillingen af invertsukker. For at lette forståelsen af dette spørgsmål kan der passende som indledning redegøres i korthed for de fællesskabsretlige bestemmelser om ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker.

a) Det retlige grundlag for lageromkostningsudligningen er artikel 8 i Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 om den fælles markedsordning for sukker (EFT L 359, s. 1) som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78 af 20. juni 1978 (EFT L 170, s. 1). I henhold til den nævnte bestemmelses stk. 1, 1. afsnit »refunderer medlemsstaterne med et fast beløb lageromkostningerne for:

— hvidt sukker,

— råsukker,

— sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form,

— sirup, der fremstilles ved opløsning af sukker i fast form,

fremstillet på grundlag af sukkerroer og sukkerrør høstet inden for Fællesskabet«.

Med henblik på finansieringen af lageromkostningsrefusionen opkræver medlemsstaterne en afgift fastsat på et sådant niveau, at summen af den betalte refusion er lig med summen af de opkrævede afgifter. Vedrørende opkrævningen af

afgiften bestemmer artikel 8, stk. 1, 3. afsnit følgende:

»Afhængig af det enkelte tilfælde opkræver medlemsstaterne en afgift:

a) af hver sukkerfabrikant, alt efter tilfældet:

— pr. vægtenhed produceret sukker,

— pr. vægtenhed af de i første afsnit nævnte former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand;

b) . . .;

c) . . .«

I henhold til den nævnte forordnings artikel 8, stk. 3, vedtager Rådet de almindelige regler for anvendelsen af denne artikel, mens Kommissionen vedtager gennemførelsesbestemmelserne.

b) Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 om fastlæggelse af almindelige regler for udligning af lageromkostninger for så vidt angår sukker, samt om ophævelse af forordning (EØF) nr. 750/68 (EFT 1968 I, s. 125) indeholder de almindelige regler om anvendelse af lageromkostningsudligningen. Den nævnte forordnings artikel 6, stk. 4, bestemmer blandt andet:

»Medlemsstaten opkræver afgiften hos den enkelte sukkerfabrikant for de i artikel 8, stk. 1, tredje 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 . . .

c) Reglerne om lageromkostningsudligning er detaljeret fastlagt i Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978 om gennemførelsesbestemmelser til ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker (EFT L 231, s. 5), hvis 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.«

Artikel 12, stk. 1, i forordning nr. 1998/78 lyder således:

»Afgiften forfalder for de i artikel 8, stk. 1, tredje afsnit, litra a), i forordning (EØF) nr. 3330/74 anførte varer, når disse afsættes.

Ved beregningen af afgiftsbeløbene anses, for så vidt afgiften ikke allerede er forfalden, følgende som afsætning:

a) sukkerets afgang fra den fabrik, hvor det er fremstillet, medmindre det overføres til et godkendt lager, som tilhører producenten af dette sukker og er beliggende i samme medlemsstat;

b) sukkerets afgang fra producentens godkendte lager; dog anses overførsel af sukkeret fra et godkendt lager til et andet godkendt lager, som begge tilhører samme producent og er beliggende i samme medlemsstat, ikke som afsætning;

c) overdragelse af ejendomsretten til sukkeret, uden at sukkeret forlader producentens godkendte lager;

d) producentens forarbejdning af sukker og sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer;

e) tilsætning af smags- og farvestoffer til sukkeret eller sirupper eller blanding

af sukker eller sirup med andre varer, som ikke omhandles i artikel 8 i forordning (EØF) nr. 3330/74, således at lageromkostningerne for blandingen ikke længere kan refunderes i overensstemmelse med artikel 9;

f) denaturering af sukkeret;

g) siruppens afgang, som følge af overdragelse, fra de i artikel 8, stk. 2, nævnte beholdere, som tilhører fabrikanten;

h) det forhold, at sukkeret eller siruppen undergives en af de ordninger, der omhandles i artikel 2 og 3 i forordning (EØF) nr. 441/69.«

2. *Den faktiske baggrund for hovedsagen*

Sagsøgeren i hovedsagen, Zuckerfabrik Franken GmbH, Ochsenfurt, fremstillede i 1978 og 1979 blandt andet invertsukker. Dette produkt, der er renere end hvidt sukker, og som på grund af sin højere renhedsgrad, samt fordi det er sammensat af flere former for sukker, navnlig anvendes ved fremstillingen af alkoholfrie drikke, fremstilles på grundlag af et krystallinsk sukker, der opstår som mellemled ved fremstillingen af hvidt sukker under produktionsforløbet, og som har et fugtighedsindhold på ca. 0,5-2 % og en temperatur på ca. 70-75° C (af sagsøgeren betegnet som »Grundsorte-Kristallmasse«). Det sidstnævnte produkt opstår ved, at fyldmassen ved centrifugering skilles fra den af tyksaften ved krystallisering udvundne krystalmasse og opløses i samme produktionsproces kontinuerligt med vand til sukkeropløsning. Sukkeropløsningen, der betegnes som »Kläre«, forarbejdes — enten straks i tilslutning dertil eller efter mellemkommende lagring — til invertsukker.

Sagsøgte i hovedsagen, Hauptzollamt Würzburg, fastsatte først lageromkostningsafgiften for september-december 1978 i overensstemmelse med sagsøgerens anmeldelser, som ikke omfattede det krystallinsukker, der var blevet anvendt til fremstilling af invertsukkeret. I anledning af en revision i virksomheden efteropkrævede sagsøgte imidlertid ved afgørelse af 16. december 1979 1 202 570,53 DM i lageromkostningsafgift for det nævnte tidsrum, idet sagsøgte ved beregningen af dette beløb lagde en forarbejdet mængde rå »Kläre« på 276 756 dt til grund, svarende til 178 510 dt hvidt sukker.

Da Hauptzollamt fastsatte lageromkostningsafgiften for september og oktober 1979, inddrog myndigheden fra starten i beregningsgrundlaget det krystallinsukker, som i disse måneder i sagsøgerens virksomhed var blevet opløst til »Kläre« til brug ved fremstillingen af invertsukker. Den del af lageromkostningsafgiften, som i henhold til de herom trufne afgørelser af 15. november 1979 og 7. december 1979 falder herpå, udgør for september 1979 22 391,61 DM og for oktober 1979 449 855,34 DM.

Da Zuckerfabrik Franken GmbH ikke fik medhold i en administrativ klage, har selskabet indbragt sagen for Finanzgericht München. Virksomheden har i det væsentlige anført, at lageromkostningsafgiften kun må opkræves for produceret sukker, og at der derved kun kan forstås færdige varer, der som sådanne kan forhandles. Desuden har sagsøgeren anført, at sukker, til hvis oplagring der ikke ydes refusion, heller ikke kan pålægges nogen afgift.

Hauptzollamt har påstået frifindelse. Det har i første række gjort gældende, at der for krystallinsukkerets vedkommende er tale om fast hvidt sukker og dermed om produceret sukker, der i henhold til

fællesskabsretten er belagt med lageromkostningsafgiften.

Finanzgericht München har ved kendelse af 13. maj 1983, berigtiget ved kendelse af 2. februar 1984, udsat sagen og i henhold til EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»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. punktum, i forordning (EØF) nr. 3330/74 samt til artikel 6, stk. 4, 1. punktum, 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?«

3. Retsforhandlingerne ved Domstolen

Forelæggelseskendelsen er registreret på Domstolens justitskontor den 29. juni 1983.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for De europæiske Fællesskabers Domstol er der indgivet skriftlige indlæg af Zuckerfabrik Franken GmbH ved advokaterne Dr. Dietrich Ehle und Partner, Köln, af Hauptzollamt Würzburg ved Johns som befuldmægtiget, samt af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved Jürgen Grunwald, Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldtmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen ved kendelse af 18. januar 1984 i medfør af procesreglementets artikel 95 henvist sagen til tredje afdeling samt besluttet at indlede den

mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — Skriftlige indlæg

1. *De faktiske omstændigheder i hovedsagen samt reglerne for udligning af lageromkostninger*

a) *Zuckerfabrik Franken* har anført, at den såkaldte Grundsorte-Kristallmasse (krystallinsukker), der er et mellemprodukt i fremstillingsprocessen for invertsukkersirup, forefindes under produktionsforløbet i korte tidsrum, der næppe kan måles. Produktet kan ikke måles nøjagtigt på grundlag af vægtenheder, og det kan hverken oplagres eller forhandles, da det vand, der på grund af det høje fugtighedsindhold findes på krystallernes sider, ville fordampe på grund af den høje temperatur, hvorved sukkeret ville klumpe sammen. Desuden nedbrydes produktet let af mikroorganismer, hvorfor det af hygiejniske grunde ikke kan oplagres og afsættes.

Krystallinsukkeret opløses inden for den samme fremstillingsproces kontinuerligt til Kläre, som derefter anvendes til fremstillingen af flydende invertsukker (invertsukkersirup). For så vidt angår Kläre er der tale om en sirup i henhold til markedsordningen for sukker (den fælles toldtarifs pos. 17.02), dvs. en opløsning af roe- eller rørsukker uden tilsætning af smagsstoffer eller farvestoffer. Ligesom krystallinsukker bliver ej heller Kläre afsat, men anvendes alene som grundlag for at fremstille invertsukker. Sagsøgeren har anført, at der ikke for noget af de to her omhandlede mellemprodukter er rejst krav om refusion af lageromkostninger.

b) *Hauptzollamt Würzburg* har anført, at udligningsordningen for lageromkostninger udgør et system, der hviler i sig selv inden for den fælles markedsordning for sukker. Det skal sikre en regelmæssig forsyning af markedet med det sukker, der kun produceres under nogle få måneder inden for det samlede høstår. Der ydes en refusion til fabrikanter og bestemte forhandlere for hver måned, de oplagrer sukker. Refusionerne finansieres ved en éngangsafgift, der opkræves hos sukkerfabrikanterne.

I henhold til artikel 8, stk. 1, 1. afsnit, i grundforordning nr. 3330/74 i den nugældende affattelse ydes der refusion til hvidt sukker og råsukker samt til sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, samt til sirup, der fremstilles ved opløsning af sukker i fast form. I henhold til den nævnte bestemmelses 3. afsnit, litra a), opkræves der en afgift af det producerede sukker (hvidt sukker eller råsukker) samt af de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand, dvs. sirup, der ikke som oprindeligt planlagt anvendes til fremstilling af fast sukker. Da der ikke findes særlige afgiftsbestemmelser for sirup, der fremstilles ved opløsning af sukker i fast form, betyder dette, at de almindelige afgiftsbestemmelser for produceret sukker finder anvendelse i dette tilfælde. I modsat fald ville det være muligt at omgå forpligtelsen til at betale afgift af produceret sukker ved at opløse dette i vand. For så vidt angår den i sagen omhandlede Grundsorte-Kristallmasse er der således tale om fast roesukker (hvidt sukker), der henhører under den fælles toldtarifs pos. 17.01, og for hvilken der — ligesom for Kläre — kan opkræves afgift, men også ydes refusion.

c) *Kommissionen* har beskrevet betingelserne for, at en afgift forfalder inden for rammerne af ordningen med udligning af lageromkostninger. Forudsæt-

ningen for, at der forfalder en afgift, er for det første, at der overhovedet skal svares en afgift i anledning af fremstillingen af det pågældende produkt, og dernæst at afgiften var forfalden på det tidspunkt, da den blev opkrævet.

Det principielle spørgsmål, om der skal betales en afgift, er reguleret i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i forordning nr. 3330/74. Herefter skal der betales en afgift »pr. vægtenhed produceret sukker«, henholdsvis »pr. vægtenhed af de ... former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand«.

Det andet alternativ kommer ifølge Kommissionen ikke i betragtning, for selv om det i den foreliggende sag drejer sig om sirup som omhandlet i bestemmelsen, er disse former for sirup ikke blevet afsat »i uforarbejdet stand«. Med hensyn til det tilbageværende første alternativ opstår det spørgsmål, om den såkaldte Grundsorte-Kristallmasse, der er sukker i henhold til den fælles toldtarifs pos. 17.01, tillige er »produceret sukker« i den nævnte bestemmelses forstand. Det er herved et spørgsmål, om den forbigående og kortvarige fremstilling af dette mellemprodukt kan anses som »produktion«.

Svaret på det her rejste spørgsmål skal efter Kommissionens opfattelse findes ved hjælp af en fortolkning af de afledede bestemmelser, som Rådet og Kommissionen har vedtaget vedrørende anvendelsen og gennemførelsen af grundforordning nr. 3330/74.

I henhold til artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 opkræver medlemsstaterne afgiften for de mængder hvidt sukker, råsukker ... der er produceret og afsat«. Denne bestemmelse gentager på den ene side det allerede i grundforordningens artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, nævnte krav om, at sukkeret skal være »produceret«. På den anden side går den videre end bestemmelsen i grundforordningen, idet den for første gang præciserer, fra hvilket tidspunkt afgiften for det producerede sukker kan opkræves. Dette kan ske, når de fremstillede mængder er blevet afsat, det vil i almindelighed sige, at de er blevet solgt og har forladt sukkerfabrikken. I overensstemmelse hermed foreskriver artikel 12, stk. 1, 1. afsnit, i Kommissionens forordning nr. 1998/78, at »afgiften forfalder ... når disse afsættes«. Det fremgår modsætningsvis heraf, at der for sukker der (endnu) ikke er blevet afsat, men endnu befinder sig i produktionsprocessen hos fabrikanten, (endnu) ikke kan opkræves en afgift.

Imidlertid hjemler artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, undtagelser fra denne regel i sådanne tilfælde, som af markedspolitiske eller økonomiske grunde skal eller kan sidestilles med en faktisk afsætning. I den foreliggende sag kommer kun det i litra d) nævnte tilfælde i betragtning (»producentens forarbejdning af sukker og sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer«), der — således som ordningen er opbygget — ligner det under litra f) omhandlede tilfælde (»denaturering af sukkeret«). Det må imidlertid konstateres, at sagsøgeren i hovedsagen ikke har forarbejdet mellemproduktet til et andet produkt, men netop til sukker henhørende under pos. 17.01, således at der ikke er tale om et tilfælde omfattet af litra d).

Efter Kommissionens opfattelse følger det heraf, at eftersom der hverken foreligger en faktisk eller fiktiv afsætning i henhold til artikel 6, stk. 4, i forordning nr. 1358/77, jfr. artikel 12, stk. 1 i forordning nr. 1998/78, er der (endnu) ikke forfaldet nogen afgift for de mellemprodukter, der er opstået kortvarigt og forbigående, men afgiften for-

falder først efter den faktiske afsætning, eller efter at der er indtrådt et af de i forordning nr. 1998/78 omhandlede tilfælde, hvor afsætning anses for at have fundet sted.

2. *Spørgsmål 1*

Dette spørgsmål har Zuckerfabrik Franken besvaret benægtende, Hauptzollamt Würzburg og Kommissionen derimod bekræftende.

a) Ifølge *Zuckerfabrik Franken* er artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d) i Kommissionens forordning nr. 1998/78 ugyldig, eftersom den går ud over de materielle grænser, der følger af de trinhøjere rådsforskrifter, uden at Rådet har givet Kommissionen hjemmel herfor.

Det fremgår af de nævnte bestemmelser i Rådets forordninger nr. 1358/77 og 3330/74, at lageromkostningsafgiften kun påhviler de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand. En såkaldt Kläre/sukkeropløsning, som opstår under produktionsforløbet, og som anvendes til fremstilling af andre produkter end sukker, falder derimod efter sagsøgerens opfattelse ikke ind under en af de tilfældegrupper, hvor afgiften kan opkræves.

Dette resultat bekræftes ifølge sagsøgeren af indholdet og formålet med ordningen vedrørende lageromkostninger. Det fremgår nemlig af betragtningerne til forordning nr. 1396/78, at der kun skal opkræves afgift af sådanne former for sirup, som nødvendigvis må oplagres, da de afsættes i uforarbejdet stand. Man kan imidlertid kun tale om en »afsætning«, når et produkt sælges, dvs. afstås til en tredjemand, men ikke når det videreforarbejdes som et led i produktionsprocessen.

Efter sagsøgerens opfattelse skal spørgsmål 1 derfor besvares således:

»Artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i forordning (EØF) nr. 1998/78 er ugyldig i henhold til artikel 6, stk. 4, 1. punktum, i forordning (EØF) nr. 1358/77 samt i henhold til artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 2. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74, for så vidt 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.«

b) *Hauptzollamt* har anført, at artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), i forordning nr. 1998/78 alene præciserer artikel 8, stk. 1, i grundforordningen nr. 3330/74. Bestemmelsen er desuden efter sagsøgtes opfattelse nødvendig, for at opkrævningen af afgiften kan ske uden svigt, da lageromkostningsafgiften for fast sukker, der kan oplagres, og som fabrikanten opløser i vand og derved forarbejder til et produkt, der ikke henhører under pos. 17.01 i den fælles toldtarif, i modsat fald ikke ville kunne opkræves på noget tidspunkt.

Efter sagsøgtes opfattelse skal spørgsmål 1 derfor besvares således:

»Gennemgangen af det stillede spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), i forordning (EØF) nr. 1998/78, ifølge hvilken også en forarbejdning af sukker til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer betragtes som afsætning.«

c) *Kommissionen* har anført, at den omtvistede bestemmelse i Kommissionens forordning nr. 1998/78 har tilstrækkelig hjemmel i de omhandlede rådsforordninger. Forarbejdning af sukkeret til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer minder

efter Kommissionens opfattelse om denaturering. Som følge af forarbejdningen ændres sukkeret til et andet produkt, det forefindes herefter ikke længere og kan ikke registreres regnskabsmæssigt. I overensstemmelse hermed foreskriver artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), at forarbejdningen »ved beregningen af afgiftsbeløbene anses [som afsætning], for så vidt afgiften ikke allerede er forfalden«, f.eks. ved et faktisk salg til en køber, der foretager forarbejdningen.

Efter Kommissionens opfattelse skal spørgsmål 1 herefter besvares således:

»Gennemgangen af de præjudicielle spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1998/78 af 18. august 1978«.

3. Spørgsmål 2

Alle de i sagen implicerede foreslår overensstemmende, at spørgsmål 2 besvares benægtende.

a) *Zuckerfabrik Franken* er af den opfattelse, at begrebet »former for 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, i grundforordning nr. 3330/74, skal fortolkes på selvstændigt grundlag, og at det ikke kan fortolkes i lyset af Kommissionens forordning nr. 1998/78, der er trinlavere i normrangfølgen.

Ifølge sagsøgeren fremgår det af den anførte forskrift i forordning nr. 3330/74 på den ene side, at denne kun omfatter former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, dvs. at bestemmelsen ikke omfatter sukker, der er blevet opløst i vand inden det tidspunkt, på hvilket der fremstilles flydende invertsukker. På den anden side skal der være tale om former for sirup, som afsættes i uforarbejdet stand. Der kan imidlertid kun tales om en afsætning, såfremt der foreligger salgsforanstaltninger eller faktiske omstændigheder, som må ligestilles hermed, derimod ikke såfremt sirup/sukker straks videreforarbejdes i fremstillingsprocessen.

Dette resultat bekræftes efter sagsøgerens opfattelse af indholdet og formålet med ordningen vedrørende lageromkostningsafgiften. I henhold til betragtningerne til forordning nr. 1396/78 skulle udligningsordningen også gælde for de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand, fordi markedet for disse produkters vedkommende var præget af en stærk efterspørgsel. Heraf følger efter sagsøgerens opfattelse, at der kun skal betales lageromkostninger for »færdige« produkter, der faktisk fremstilles til oplagring og afsætning, men ikke til gennemgangsprodukter.

Efter sagsøgerens opfattelse fremgår det desuden også tydeligt af artikel 8, stk. 2, i Kommissionens forordning nr. 1998/78, at der kun opkræves afgift af sukker, der senere skal forarbejdes inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som indtil denne dato oplagres under toldkontrol eller under administrativ kontrol, der frembyder samme sikkerhed, i særlige beholdere, som er adskilt fra anlæggene til fremstilling af sukker.

Efter sagsøgerens opfattelse skal spørgsmål 2 derfor besvares således:

»Artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 2. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74, som ændret ved forordning (EØF) nr. 1396/78, skal med henblik på artikel 8, stk. 2, i forordning (EØF) nr. 1998/78 fortolkes således, at den ikke omfatter sukker, der under fremstillingsprocessen inden for det stadium, på hvilket der produceres invertsukkersirup, er opløst

ved tilsætning af vand, og som ikke selv kan oplagres eller forhandles«.

b) *Hauptzollamt* omtaler først fremgangsmåden til fremstilling af fast sukker af sukkerroer. Under denne proces optræder der såkaldte rå- og tyksafter, som også oplagres af adskillige fabrikanter. Efter Hauptzollamt's opfattelse kan der under de i artikel 8, stk. 2, i forordning nr. 1998/78 angivne forudsætninger ydes refusion af lageromkostninger i henhold til grundforordning nr. 3330/74.

Såfremt de oplagrede produkter i overensstemmelse med fabrikantens tilkendegivne hensigt efter oplagringen videreforarbejdes til fast sukker, bliver lageromkostningsafgiften først opkrævet i forbindelse med afsætningen af det faste sukker, og den videre forarbejdning betragtes ikke som afsætning. I tilfælde af at sukkerfabrikanten imidlertid ændrer sine planer, bør dette ikke medføre fritagelse for lageromkostningsafgiften. I så fald opkræves afgiften for de former for sirup, der er afsat i uforarbejdet stand, i henhold til artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 2. led, i forordning nr. 3330/74, hvorved et af de i artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), e), g) eller h), i forordning nr. 1998/78 nævnte forhold betragtes som afsætning.

Såfremt der imidlertid fremstilles fast sukker af de ovenfor omtalte former for sirup, og dette derefter atter opløses i vand, er der efter sagsøgtes opfattelse tale om det i grundforordningens artikel 8, stk. 1, 1. afsnit, 4. led, omtalte produkt »sirup, der fremstilles ved opløsning af sukker i fast form«, for hvilket der i tilfælde af, at det oplagres, ligeledes kan ydes refusion. Dette gælder også, når denne sirup er bestemt til fremstilling af invertsukker.

Efter sagsøgtes opfattelse skal spørgsmål 2 derfor besvares således:

»Sirup, der er fremstillet ved opløsning af sukker i fast form, er ikke sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, heller ikke selv om den er bestemt til fremstilling af invertsukker.«

c) *Kommissionen* har anført, at artikel 8, stk. 2, i forordning nr. 1998/78 indeholder gennemførelsesbestemmelser vedrørende udligningen af lageromkostninger for »former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form«, jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 2. led, samt artikel 8, stk. 1, 1. afsnit, 3. led, i grundforordning nr. 3330/74. Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at den kun omfatter sirup 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«. Denne sidste betingelse er efter Kommissionens mening ikke opfyldt i den foreligende sag.

Efter Kommissionens opfattelse skal spørgsmål 2 derefter besvares således:

»Sukker, der under fremstillingsprocessen inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand, og som ikke i medfør af artikel 8, stk. 2, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1998/78 af 18. august 1978 snere 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, omfattes ikke af begrebet 'sirup' som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres

sukker i fast from, og som afsættes i uforarbejdet stand, jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 2. led, i Rådets forordning (EØF) nr. 3330/74 af 19. december 1974.«

4. Spørgsmål 3

For så vidt angår besvarelsen af spørgsmål 3 foreslår Zuckerfabrik Franken, at underspørgsmål 3 a) besvares benægtende, og at underspørgsmålene 3 b) og 3 c) besvares bekræftende. Derimod er Hauptzollamt Würzburg og Kommissionen af den opfattelse, at underspørgsmål 3 a) skal besvares bekræftende, og at underspørgsmål 3 b) skal besvares benægtende. For så vidt angår underspørgsmål 3 c) giver Hauptzollamt og Kommissionen en nuanceret besvarelse.

a) *Zuckerfabrik Franken* er af den opfattelse, at begrebet »produceret sukker« forudsætter, at der er tale om et slutprodukt, der ikke kun har forbigående varighed. Det omfatter derfor ikke mellemprodukter, der kun optræder forbigående som led i en kontinuerligt forløbende fremstillingsproces. Begrebet »mængder ... der er produceret og afsat« forudsætter ifølge sagsøgeren, at sukkeret faktisk kan oplagres, afsættes og forhandles. Dette fremgår allerede af ordlyden af de pågældende bestemmelser og bekræftes af indholdet og formålet med ordningen verdrørende lageromkostninger. Der kan nemlig kun opkræves afgift for sådant sukker, der som slutprodukt faktisk belaster sukkermarkedet.

Efter sagsøgerens opfattelse skal *spørgsmål 3 a)* herefter besvares som følger:

»Begrebet 'produceret sukker', jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 1. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74, som ændret ved forordning (EØF) nr. 1396/78, og begrebet 'mængder hvidt sukker ... der er produceret og afsat' i artikel 6, stk. 4, i forordning (EØF) nr. 1358/77 skal fortolkes således, at de ikke omfatter sukker, der under en kontinuerligt forløbende fremstillingsproces kun optræder forbigående som mellemprodukt«.

Zuckerfabrik Franken har kun subsidiært taget stilling til *spørgsmål 3 b).* Sagsøgeren er af den opfattelse, at ordningen vedrørende udligning af lageromkostninger ikke er nogen fiktiv ordning. Som det tydeligt fremgår af betragtningerne til forordning nr. 1396/78, omfatter den kun sådanne produkter, der faktisk kan oplagres og forhandles. Det bekræftes i forordning nr. 1358/77, at der kun kan ydes en refusion for sukker, »der er anbragt på et lager«. Efter sagsøgerens opfattelse kan kun et mellemprodukt, som umiddelbart kan opgøres kvantitativt, udløse en pligt til at betale en afgift, eftersom der i modsat fald ikke vil være nogen sikkerhed for, at produktet kan opgøres mængdemæssigt med henblik på at fastsætte afgiften.

Efter sagsøgerens opfattelse skal spørgsmål 3 b) herefter besvares således, at det er afgørende, at det omhandlede mellemprodukt umiddelbart kan registrers mængdemæssigt og kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling.

For så vidt angår *spørgsmål 3 c),* har Zuckerfabrik Franken gjort gældende, at sukker, for hvis oplagring der ikke ydes refusion, heller ikke kan pålægges afgift. Dette følger efter sagsøgerens opfattelse af ordningen vedrørende udligning af lageromkostninger, hvorefter refusionen som udtryk for solidaritetsprincippet er en modydelse for de af virksomhederne betalte afgifter. Kun én og samme kendsgerning kan herefter udløse en refusion og opkrævning af afgift.

Efter sagsøgerens opfattelse skal spørgsmål 3 c) herefter besvares således:

»Opkrævning af lageromkostningsafgift i henhold til artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i forordning (EØF) nr. 3330/74 forudsætter, at det samme produkt i samme tilstand kan medføre lageromkostninger.«

b) *Hauptzollamt* har anført, at begrebet »produceret sukker«, der i øvrigt også findes i afsnit III (»Kvotaordning«) i forordning nr. 3330/74, skal fortolkes på grundlag af objektive kriterier, der skal findes i tariferingsbestemmelserne, og ikke på grundlag af fabrikantens subjektive opfattelse. Således kan efter Hauptzollamt's opfattelse et bestemt produkt, f.eks. hvidt sukker, både være et slutprodukt, og, som i den foreliggende sag, et mellemprodukt, ligesom det kan være et udgangsprodukt. I henhold til forordning nr. 3330/74 må sukker imidlertid anses for »produceret«, så snart der under produktionsprocessen første gang fysisk optræder en vare, der er sukker i den fælles toldtarifs forstand.

For så vidt angår begrebet »mængder hvidt sukker ... der er produceret og afsat« må man efter Hauptzollamt's opfattelse som udgangspunkt gå ud fra, at »produceret« efter almindlig sprogbrug skal sidestilles med »fremstillet«. Tilføjelsen »mængder hvidt sukker ... der er ... afsat« præciserer, på hvilket tidspunkt afgiften forfalder. Dette tidspunkt er imidlertid efter sagsøgtes opfattelse uden betydning for refusionen af lageromkostningerne. Dersom det hvide sukker nemlig blot opløses i vand som i den foreliggende sag, vil der på fabrikantens anmodning blive ydet en refusion for den således fremstillede Kläre. Såfremt denne sukkeropløsning i sidste instans afsættes ved et salg eller ved videreforarbejdning til invertsukker, skal der efter sagsøgtes opfattelse ikke betales nogen yderligere afgift.

Spørgsmål 3 a) skal derfor ifølge Hauptzollamt besvares bekræftende.

Hauptzollamt mener, at *sprørgsmål 3 b)* skal besvares benægtende. Den kvantitative registrering af det hvide sukker, som afgiften påhviler, er et rent administrativt problem, som er uden betydning for, hvornår afgiften forfalder. Efter sagsøgtes opfattelse kan der endvidere ikke tages hensyn til, om det hvide sukker kan oplagres eller forhandles, da dette er uden betydning for, om det henhører under den fælles toldtarif.

Spørgsmål 3 c) skal efter sagsøgtes opfattelse ligeledes besvares benægtende. Den forelæggende rets tvivl ville kun være berettiget, dersom der kunne opkræves afgift af produkter, for hvilke der hverken før eller efter opkrævningen af afgifter nogensinde kunne ydes refusion, selv om de blev oplagret. Men dette er efter sagsøgtes opfattelse ikke tilfældet, da der kunne ydes refusion i tilfælde af en oplagring både for den Kläre, der er fremstillet af det hvide sukker, afgiften påhviler, og af krystallinsukkeret (Grundsorte-Kristallmasse). Den omstændighed, at krystallinsukkeret rent faktisk ikke kan oplagres, er uden betydning for, at der efter reglerne kan kræves refusion.

Efter Hauptzollamt's opfattelse skal spørgsmål 3 derfor besvares således:

«I henhold til forordning (EØF) nr. 3330/74, som ændret ved forordning (EØF) nr. 1396/78, samt i henhold til forordning (EØF) nr. 1358/77 anses sukker for fremstillet eller produceret, så snart der under produktionsprocessen første gang fysisk opstår et produkt, der er sukker i henhold til den fælles toldtarif. Dette gælder også, selv om dette sukker straks videreforarbejdes til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende produkter og derved kun udgør et mellemprodukt for fabrikanten. Det er uden betydning, om det producerede og videreforarbejdede sukker kan oplagres og forhandles, ligesom det ej heller har betydning, ved hvilken metode mængden af dette sukker

kan påvises. Opkrævningen af lageromkostningsafgiften i henhold til artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i forordning (EØF) nr. 3330/74 forudsætter ikke, at der også kan kræves refusion af lageromkostninger vedrørende et produkt i samme tilstand, som det hvoraf afgiften kan opkræves.«

c) Kommissionen har anført, at det fremgår af forholdet mellem begrebene »produceret sukker«[1], jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i forordning nr. 3330/74, og begrebet »mængder hvidt sukker ... der er produceret og afsat«[2], jfr. artikel 6, stk. 4, i forordning nr. 1358/77, at der skal betales en afgift for »produceret« sukker, henholdsvis »produceret« hvidt sukker, hvorved denne afgift dog først forfalder, når de respektive mængder af produceret sukker, henholdsvis produceret hvidt sukker afsættes.

Med hensyn til *spørgsmål 3 a)* betyder dette efter Kommissionens opfattelse, at der også skal betales afgift for et mellemprodukt, der kun forbigående optræder under en kontinuerligt forløbende fremstillingsproces, for så vidt der et tale om hvidt sukker, dog at afgiften først forfalder, når produktet eller slutproduktet afsættes, henholdsvis når der indtræder en af de omstændigheder, der sidestilles med afsætning i henhold til artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i forordning nr. 1998/78.

Efter Kommissionens opfattelse skal spørgsmål 3 a) derfor besvares således:

»Et mellemprodukt, der kun optræder forbigående under en kontinuerligt forløbende fremstillingsproces, omfattes af begrebet produceret sukker, jfr. artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 1. led, i Rådets forordning (EØF) nr. 3330/74 af 19. december 1974, for så vidt som der for dette mellemprodukts vedkommende er tale om hvidt sukker i henhold til artikel 1, stk. 2, i den førnævnte forordning. Afgiften for slutproduktet forfalder dog først, når det afsættes, jfr. artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning (EØF) nr. 1358/77 af 20. Juni 1977 sammenholdt med artikl 12, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1998/78 af 18. august 1978.«

Efter Kommissionens opfattelse er det herved ikke afgørende, »om et sådant mellemprodukt umiddelbart kan registreres mængdemæssigt, kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling« *(spørgsmål 3 b).*

Den mængdemæssige registrering af mellemproduktet er ifølge Kommissionen ikke nødvendig, eftersom det med henblik på beregningen af afgiften er tilstrækkeligt at registrere slutproduktet mængdemæssigt. Dette fremgår navnlig af artiklerne 5-7, 13, 15 og 16 i forordning nr. 1998/78.

Det er heller ikke afgørende, at produktet kan oplagres, eftersom et eventuelt indhold af krystalvand, som nedsætter mulighederne for at oplagre produktet, er uden betydning for, om sukkeret må betegnes som hvidt sukker, jfr. definitionsbestemmelsen i artikel 1, stk. 2, 1. led, i forordning nr. 3330/74. Denne bestemmelse definerer hvidt sukker som

»sukker henhørende under pos. 17.01 i den fælles toldtarif med et i tør tilstand polarimetrisk bestemt saccharoseindhold på mindre end 99,5 vægtprocent«.

Endelig er det ifølge Kommissionen uden betydning, om mellemproduktet kan forhandles; for at en afgift kan opkræves, samt for at afgiftens forfaldstid kan anses som indtrådt, er det nemlig tilstrækkeligt, at et af de afledede produkter eller slutproduktet kan afsættes, jfr. artikel 12, stk. 1, i forordning nr. 1998/78. Spørgsmål 3 b) skal derfor efter Kommissionens opfattelse besvares benægtende.

1 — Den tyske tekst lyder: »erzeugten Zuckers«. O.a.

2 — Den tyske tekst lyder: »hergestellten und abgesetzten Mengen an Weißzucker«. O.a.

For så vidt angår *spørgsmål 3 c)* foreslår Kommissionen — efter en mindre omformulering af spørgsmålets ordlyd — en bekræftende besvarelse, ifølge hvilken der kun kan forfalde en afgift for sådanne produkter, for hvilke der kunne ydes refusion under de forskellige faser og former, hvorunder de gennemløber produktionen indtil afsætningstidspunktet, eller indtil der intræder en af de omstændigheder, der i henhold til artikel 12, stk. 1, i forordning nr. 1998/78 sidestilles med en afsætning.

Dette fremgår af den systematiske opbygning af udligningsordningen for lageromkostninger, som netop er gjort økonomisk neutral ved, at der kun ydes en refusion af lageromkostninger for produkter, for hvilke der kan opkræves en afgift, efter at de er afsat, og ved, at der omvendt kun opkræves en afgift for sådanne produkter, for hvilke der kunne ydes refusion af lageromkostninger, før de blev afsat.

Efter Kommissionens opfattelse skal spørgsmål 3 c) herefter besvares således:

»Opkrævningen af lageromkostningsafgiften for produceret sukker i henhold til artikl 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), 1. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74 forudsætter, at det omhandlede sukker kan anses for afsat, jfr. Rådets forordning (EØF) nr. 1358/77 af 20. juni 1977 sammenholdt med artikel 12, stk. 1, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1998/78 af 18. august 1978, samt at der før afsætningen kunne ydes refusion af lageromkostninger i henhold til artikel 8, stk. 1, 1. led, i forordning (EØF) nr. 3330/74.«

III — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 9. februar 1984 er der afgivet mundtlige indlæg af Zuckerfabrik Franken GmbH ved advokat V. Schiller, Köln, og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber ved J. Grunwald, Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldmægtiget.

Zuckerfabrik Franken har i retsmødet anført, at virksomheden ikke afviser at betale en lageromkostningsafgift som sådan, men at virksomheden alene har en afvigende opfattelse, for så vidt angår afgiftens forfaldstid. Efter virksomhedens opfattelse forfalder afgiften først, når den invertsukkersirup, som fremstilles på grundlag af »Kläre«, afsættes.

Kommissionen har berigtiget sit skriftlige indlæg, idet den har anført, at produktet »Kläre« er omfattet af pos. 17.02 (ikke 17.01) i den fælles toldtarif, og at artikel 12, stk. 1, litra d), i forordning nr. 1998/78 finder anvendelse i det foreliggende tilfælde. Følgelig forfalder afgiften allerede, når mellemprodukterne forarbejdes til »Kläre«, og ikke først når dette produkt eller slutproduktet afsættes.

Det sidste punktum i Kommissionens forslag til bevarelse af spørgsmål 3, litra a) skal derfor udgå.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. marts 1984.

Præmisser

1 Ved kendelse af 13. maj 1983, indgået til Domstolen den 29. juni 1983, berigtiget ved kendelse af 2. februar 1984, indgået til Domstolen den

3. februar 1984, har Finanzgericht München i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende gyldigheden af artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, litra d), i Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978 om gennemførelsesbestmmelser til ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker (EFT L 231, s. 5) samt vedrørende fortolkningen af Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 om den fælles markedsordning for sukker (EFT L 359, s. 1), som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78 af 20. juni 1978 (EFT L 170, s. 1), og af Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 om fastlæggelse af almindelige regler for udligning af lageromkostninger for så vidt angår sukker, samt om ophævelse af forordning (EØF) nr. 750/68 (EFT 1968 I, s. 125).

2 De nævnte spørgsmål er opstået under en retstvist mellem Hauptzollamt Würzburg og Zuckerfabrik Franken GmbH, Ochsenfurt. Denne virksomhed havde i 1978 og 1979 blandt andet fremstillet invertsukker (pos. 17.02 D II i den fælles toldtarif) på grundlag af et krystallinsk sukker, der opstår som mellemled ved fremstillingen af hvidt sukker under produktionsforløbet. Det krystallinske sukker, der betegnes som »Grundsorte-Kristallmasse« (pos. 17.01 i den fælles toldtarif), opstår ved, at fyldmassen ved centrifugering skilles fra den af tyksaften ved krystallisering udvundne krystalmasse og opløses i samme produktionsproces kontinuerligt med vand til sukkeropløsning. Sukkeropløsningen, der betegnes som »Kläre« (pos. 17.02 D II i den fælles toldtarif), forarbejdes — enten straks i tilslutning dertil eller efter mellemkommende lagring — til invertsukker.

3 I henhold til afgørelser af 15. november og af 7. og 16. december 1979 pålagde Hauptzollamt Würzburg på grundlag af fællesskabsbestemmelserne om udligning af lageromkostninger for sukker Zuckerfabrik Franken GmbH at betale afgifter for sukker fremstillet i 1978 og 1979. Krystallinsukkeret indgik også i beregningsgrundlaget for de herved fastsatte beløb. Zuckerfabrik Franken GmbH har indbragt de nævnte afgørelser for Finanzgericht og har herunder påstået dem dels ophævt, dels ændret, for så vidt som det sidstnævnte produkt er indgået i beregningsgrundlaget.

Ordningen med udligning af lageromkostninger for sukker

4 Det retlige grundlag for ordningen med udligning af lageromkostninger er artikel 8 i den førnævnte forordning nr. 3330/74 som ændret ved Rådets forordning nr. 1396/78, som ligeledes er nævnt ovenfor. I henhold til bestemmelsens stk. 1, 1. afsnit, refunderer medlemsstaterne med et fast beløb lageromkostningerne for hvidt sukker og råsukker såvel som for de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der fremstilles sukker i fast form.

5 Med henblik på finansieringen af refusionerne opkræver medlemsstaterne afgifter af sukkerfabrikanterne såvel som af sukkerimportørerne og sukkerraffinaderierne, og afgifterne fastsættes på et sådant niveau, at det samlede afgiftsbeløb er lig med det samlede refusionsbeløb. Med hensyn til sukkerfabrikanterne bestemmes det i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), at medlemsstaterne afhængig af det enkelte tilfælde opkræver en afgift pr. vægtenhed produceret sukker, respektive pr. vægtenhed af de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand.

6 I henhold til forordningens artikel 8, stk. 3, vedtager Rådet de almindelige regler for anvendelsen af denne artikel, mens Kommissionen udsteder gennemførelsesbestemmelserne til artiklen i henhold til forvaltningskomitéproceduren.

7 Rådet har ved den førnævnte forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 vedtaget de almindelige regler vedrørende udligning af lageromkostningerne for sukker. Forordningens artikel 6, stk. 4, bestemmer blandt andet: »Medlemsstaten opkræver afgiften hos den enkelte sukkerfabrikant for de i artikel 8, stk. 1, tredje 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«.

8 Kommissionen har ved den førnævnte forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978 vedtaget gennemførelsesbestemmelserne for udligningsordningen. Forordningens 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.«

9 Det anføres i forordningens artikel 12, stk. 1, 1. afsnit, at afgiften forfalder for de i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i forordning (EØF) nr. 3330/74 anførte varer, når disse afsættes. Det fremgår nærmere af stk. 1, 2. afsnit, at ved beregningen af afgiftsbeløbene betragtes, for så vidt afgiften ikke allerede er forfalden, blandt andet (litra d): »producentens forarbejdning af sukker og sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer« som afsætning.

10 Idet Finanzgericht München var af den opfattelse, at afgørelsen i sagen afhænger af gyldigheden og fortolkningen af en række bestemmelser i de nævnte fællesskabsretsakter, har retten udsat sagen og forelagt 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. punktum, i forordning (EØF) nr. 3330/74 samt til artikel 6, stk. 4, 1. punktum, 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?«

Spørgsmål 1

11 Spørgsmål 1 drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt 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.

12 Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er den omtvistede bestemmelse ugyldig, eftersom den går ud over de grænser, der følger af de trinhøjere rådsforskrifter. Det fremgår af de nævnte forskrifter, at lageromkostningsafgiften alene påhviler sukker, der afsættes, samt de former for sirup, som fremstilles inden det stadium, på hvilket der produceres sukker i fast form, og som afsættes i uforarbejdet stand. Efter sagsøgeres opfattelse forudsætter begrebet afsætning imidlertid, at produktet afstås til en tredjemand, og det omfatter ikke en videre forarbejdning som led i selve produktionsprocessen.

13 Det bemærkes, at Rådet i henhold til artikel 8, stk. 3, i grundforordningen nr. 3330/74 vedtager de almindelige regler for anvendelse af denne artikel,

mens det påhviler Kommissionen at vedtage gennemførelsesbestemmelserne. For så vidt angår Kommissionens kompetence må denne bestemmelse forstås således, at Kommissionen er beføjet til at træffe samtlige de foranstaltninger, der er nødvendige eller hensigtsmæssige med henblik på at gennemføre grundforordningen, forudsat at de ikke strider mod grundforordningen eller de af Rådet fastsatte gennemførelsesbestemmelser.

14 I det foreliggende tilfælde har Kommissionen fuldt ud overholdt denne kompetencefordeling. Artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, i Rådets forordning nr. 3330/74 nøjes nemlig med dels at angive, hvem afgiften påhviler — nemlig sukkerfabrikanterne, sukkerimportørerne og sukkerraffinaderierne — dels at fastslå det kriterium, der skal lægges til grund ved beregningen af afgiftsbeløbet, nemlig de omhandlede produkters vægt. Rådets gennemførelsesforordning nr. 1358/77 har til formål at præcisere, at afgiften først kan opkræves hos sukkerfabrikanterne, når det fremstillede sukker eller de fremstillede former for sirup er afsat. Ingen af de omhandlede forordninger giver en nøjagtig definition af begrebet afsætning som kriterium for, hvornår pligten til at betale afgiften indtræder.

15 Kommissionen har herefter haft hjemmel til — som sket ved den omtvistede bestemmelse — at fastlægge indholdet af det nævnte begreb i forordningen om gennemførelsesbestemmelser for ordningen med udligning af lageromkostninger. Eftersom ordningen har til formål at sikre, at afgiften opkræves for samtlige de produkter, der er omfattet af grundforordningen, kan det ikke over for Kommissionen påtales, at den under begrebet faktisk afsætning af de pågældende produkter har medtaget visse kendsgerninger, der udløser samme retsvirkninger i forhold til udligningsordningen, i det foreliggende tilfælde forarbejdningen af sukker eller sirup til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer, for hvilke der ikke længere er pligt til at betale en afgift.

16 Spørgsmål 1 skal herefter besvares således, at gennemgangen af det forelagte spørgsmål intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978, for så vidt som det i litra d) bestemmes, at producentens forarbejdning af sukker til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer betragtes som afsætning.

Spørgsmål 2

17 Spørgsmål 2 drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt 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), forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974, skal fortolkes således, at det også omfatter sirup, der under fremstillingsprocessen udvindes af sukker, som inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand.

18 Det fremgår af selve ordningen med udligningen af lageromkostninger for sukker, at den omtvistede bestemmelse omfatter sirup, der afsættes i uforarbejdet stand, og som senere kan forarbejdes til sukker i fast form. Eftersom afgiften i tilfælde af en sådan forarbejdning først ville blive opkrævet i forbindelse med afsætningen af slutproduktet, skal den pågældende bestemmelse sikre, at der også opkræves en afgift for sirup, selv om den ikke underkastes en videre forarbejdning.

19 Den nævnte bestemmelse omfatter derimod ikke sirup, der fremstilles ved opløsning af fast sukker i vand, og det er herved uden betydning, om den omhandlede sirup er bestemt til fremstilling af invertsukker, eftersom der i så fald i virkeligheden er tale om sirup, der fremstilles efter det stadium, på hvilket der fremstilles sukker i fast form.

20 Spørgsmål 2 skal herefter besvares således, at 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, skal fortolkes således, at det ikke omfatter sirup, der under fremstillingsprocessen udvindes af sukker, som inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand.

Spørgsmål 3

21 Spørgsmål 3 drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt begreberne »produceret sukker« i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i Rådets forordning nr. 3330/74

af 19. december 1974 og de »mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat« i artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 skal fortolkes således, at de også omfatter et mellemprodukt, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig fremstillingsproces, selv om produktet ikke umiddelbart kan registreres mængdemæssigt og ikke kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling, og uden at det herved har betydning, om der for det samme produkt i samme tilstand ydes refusion af lageromkostninger.

22 Sagsøgeren i hovedsagen har i denne forbindelse anført, at begrebet produceret sukker alene omfatter et slutprodukt i fast form, hvorfor det ikke omfatter mellemprodukter, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig produktionsproces. Det beror ifølge sagsøgeren på, at et sådant produkt, der ikke kan opgøres mængdemæssigt og ikke kan oplagres og behandles, i virkeligheden ikke belaster markedet for sukker. Princippet om, at udligningsordningen skal virke økonomisk neutralt, indebærer i øvrigt, at kun for så vidt som der for en given form for sukker ydes refusion af lageromkostningerne, kan der som modydelse opkræves en afgift.

23 Hauptzollamt og Kommissionen har heroverfor anført, at sukkeret må anses for fremstillet, så snart der under produktionsprocessen fysisk opstår et produkt, der er sukker i henhold til den fælles toldtarif, samt at det herved er uden betydning, om der er tale om et slutprodukt, eller om produktet kan oplagres og forhandles. Det er ligeledes uden betydning, om et sådant produkt kan registreres mængdemæssigt, såfremt dette er muligt for slutproduktets vedkommende. Endelig er hensynet til, at udligningsordningen virker økonomisk neutralt efter denne opfattelse tilgodeset, for så vidt som der for et givet produkt for hvilket der skal svares en afgift, kan ydes refusion af lageromkostningerne under de forskellige faser i produktionsforløbet inden afsætningen.

24 Det bemærkes indledningsvis, at den eneste betingelse for, at der kan opkræves en afgift hos sukkerfabrikanterne i henhold til de nævnte bestemmelser, er, at det pågældende sukker — i dette tilfælde det hvide sukker — er blevet produceret og afsat, hvorved bemærkes, at begrebet afsætning også omfatter de tilfælde, der opregnes i artikel 12, stk. 1, i Kommissionens forordning nr. 1998/78.

25 For så vidt angår de yderligere kriterier, som den nationale domstol har henvist til, bemærkes, at disse ikke kan finde anvendelse henset til indholdet af og formålet med ordningen for udligning af lageromkostninger. Som anført ovenfor tilsigter den omhandlede ordning nemlig, at afgiften opkræves for alle produkter, der er sukker i henhold til den anførte toldposition. Det er følgelig uden betydning, om et produkt, der i henhold til den fælles toldtarif er sukker, er et slutprodukt eller et mellemprodukt, og om det kan oplagres og forhandles. Af samme grund kan det ikke kræves, at det produkt, for hvilket afgiften forfalder på afsætningstidspunktet, skal kunne opgøres mængdemæssigt uden yderligere forarbejdning, forudsat at mængden kan beregnes på grundlag af et afledet produkt.

26 Det bemærkes endvidere, at det princip, der ligger til grund for udligningsordningen, nemlig at denne skal være økonomisk neutral i sine virkninger, netop bliver tilgodeset ved, at der kun kan ydes en refusion af lageromkostninger for produkter, for hvilke der kan opkræves en afgift, efter at de er afsat, og ved at der omvendt kun opkræves en afgift for sådanne produkter, for hvilke der kan ydes refusion af lageromkostninger, og det kræves ikke, at der faktisk ydes refusion for det konkrete produkt. Det anførte princip er tilgodeset, såfremt der for de produkter, for hvilke afgiften kan opkræves, kan ydes en refusion af lageromkostningerne på et hvilket som helst stadium under produktionen, hvorved bemærkes, at der kan være tale om et andet stadium end det, hvorpå afgiften opkræves.

27 Spørgsmål 3 skal herefter besvares således, at begreberne »produceret sukker« i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit, litra a), i Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 og de »mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat« i artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 skal fortolkes således, at de også omfatter et mellemprodukt, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig fremstillingsproces, selv om produktet ikke umiddelbart kan registreres mængdemæssigt og ikke kan oplagres og forhandles uden yderligere behandling, og det er herved uden betydning, om der for det samme produkt i samme tilstand ydes refusion af lageromkostninger.

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, der har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens

behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (tredje afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht München ved kendelser af 13. maj 1983 og af 2. februar 1984, for ret:

1. **Gennemgangen af det forelagte spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 12, stk. 1, 2. afsnit, i Kommissionens forordning nr. 1998/78 af 18. august 1978, for så vidt som det i litra d) bestemmes, at producentens forarbejdning af sukker til andre end de under pos. 17.01 i den fælles toldtarif henhørende varer betragtes som afsætning.**

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, skal fortolkes således, at det ikke omfatter sirup, der under fremstillingsprocessen udvindes af sukker, som inden det stadium, på hvilket der produceres invertsukker, er opløst ved tilsætning af vand.**

3. **Begreberne »produceret sukker« i artikel 8, stk. 1, 3. afsnit litra a), i Rådets forordning nr. 3330/74 af 19. december 1974 og de »mængder hvidt sukker, der er produceret og afsat« i artikel 6, stk. 4, i Rådets forordning nr. 1358/77 af 20. juni 1977 skal fortolkes således, at de også omfatter et mellemprodukt, der kun optræder forbigående ved en kontinuerlig fremstillingsproces, selv om produktet ikke umiddelbart kan registreres mængdemæssigt og ikke kan oplagres og**

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.