DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

4. juni 2009 *

I sag C-560/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Tallinna Halduskohus (Estland) ved afgørelse af 28. november 2007, indgået til Domstolen den 18. december 2007, i sagen:

Balbiino AS

mod

Põllumajandusminister,

Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus,

har

* Processprog: estisk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus og P. Lindh (refererende dommer),

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. december 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Balbiino AS ved avocat K. Lind

— den estiske regering ved L. Uibo, som befuldmægtiget

— den cypriotiske regering ved A. Pantazi-Lamprou, som befuldmægtiget

— den litauiske regering ved D. Kriaučiūnas og R. Mackevičienė, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Saaremäel-Stoilov og H. Tserepa-Lacombe, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. februar 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Kommissionens forordning (EF) nr. 1972/2003 af 10. november 2003 om overgangsforanstaltninger for samhandelen med landbrugsprodukter som følge af Tjekkiets, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse (EUT L 293, s. 3), Kommissionens forordning (EF) nr. 60/2004 af 14. januar 2004 om overgangsforanstaltninger for sukker som følge af Tjekkiets, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse (EUT L 9, s. 8) og Kommissionens forordning (EF) nr. 832/2005 af 31. maj 2005 om bestemmelse af overskudsmængderne af sukker, isoglucose og fruktose for Tjekkiet, Estland, Cypern, Letland, Litauen, Ungarn, Malta, Polen, Slovenien og Slovakiet (EUT L 138, s. 3).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Balbiino AS (herefter »Balbiino«) og Põllumajandusminister (landbrugsministeren) samt Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus (skat & told, skatte- og toldcentrum Nord) vedrørende opkrævning af afgift på overskudslagre.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 41, stk. 1, i akten vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EUT 2003 L 236, s. 33), giver Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mulighed for at vedtage foranstaltninger, der kan lette overgangen for de nye medlemsstater til ordningen vedrørende en fælles landbrugspolitik. Disse overgangsforanstaltninger »kan træffes i en periode på tre år efter ikrafttrædelsesdatoen, og de må ikke anvendes ud over denne periode«. Kommissionen vedtog forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 bl.a. på grundlag af denne bestemmelse.

Forordning nr. 1972/2003

4 Ifølge første betragtning til forordning nr. 1972/2003 har forordningen til formål at »forebygge omlægning af samhandelen i forbindelse med de fælles markedsordninger for landbrugsprodukter som følge af de ti nye medlemsstaters tiltrædelse af Den Europæiske Union pr. 1. maj 2004«. Under hensyntagen til disse risici understreger tredje betragtning til forordningen, at det bør »fastsættes, at overskudslagre i de nye medlemsstater skal beskattes«.

5 Med henblik herpå bestemmer artikel 4, stk. 1, i forordning nr. 1972/2003, at de nye medlemsstater skal opkræve afgifter af indehavere af overskudslagre pr. 1. maj 2004 af produkter i fri omsætning.

6 Forordningens artikel 4, stk. 2, bestemmer:

»Med henblik på at bestemme hver indehavers overskudslagre tager de nye medlemsstater hensyn til følgende:

a) de gennemsnitlige lagre i årene før tiltrædelsen

b) handelsmønstret i årene før tiltrædelsen

c) de omstændigheder, hvorunder lagrene blev opbygget.

Begrebet overskudslagre gælder for produkter, der indføres til de nye medlemsstater eller har oprindelse i de nye medlemsstater. Begrebet overskudslagre gælder også for produkter, der skal afsættes i de nye medlemsstater.

[…]«

7 For at sikre, at afgiften på overskudslagrene opkræves korrekt, skal de nye medlemsstater i henhold til forordningens artikel 4, stk. 4, straks udarbejde en opgørelse af de lagre, der findes pr. 1. maj 2004, og skal med henblik herpå senest den 31. juli 2004 underrette Kommissionen om mængden af produkter i overskudslagre.

8 Forordning nr. 1972/2003 fandt i henhold til sin artikel 10 anvendelse fra den 1. maj 2004 til den 30. april 2007.

Forordning nr. 60/2004

9 Idet risikoen for spekulation anses for særlig høj på sukkermarkedet, har Kommissionen i forordning nr. 60/2004 vedtaget særlige foranstaltninger. Forordningens artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»Kommissionen fastsætter senest den 31. oktober 2004 for hver ny medlemsstat […] den mængde sukker i uforarbejdet stand eller sukker i forarbejdede produkter, isoglucose og fruktose, der overstiger den mængde, der betragtes som et normalt overførselslager pr. 1. maj 2004, og som skal fjernes fra markedet på de nye medlemsstaters regning.

Der tages ved fastsættelsen af denne overskudsmængde især hensyn til udviklingen i det år, der går forud for tiltrædelsen i forhold til de foregående års:

a) importerede og eksporterede mængder sukker i uforarbejdet stand eller sukker i forarbejdede produkter, isoglucose og fruktose

b) produktion, forbrug og lagre af sukker og isoglucose

c) omstændigheder, hvorunder lagrene opbyggedes.«

10 I henhold til forordningens artikel 6, stk. 2, skal de nye medlemsstater senest den 30. april 2005 fjerne den mængde sukker eller isoglucose, som Kommissionen fastsætter som overskydende for hver af disse medlemsstater.

11 Artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 bestemmer:

»Med henblik på anvendelsen af stk. 2 indfører myndighederne i de nye medlemsstater pr. 1. maj 2004 et system til identificering hos branchens hovedaktører af indkøbte eller producerede overskudsmængder af uforarbejdet sukker eller sukker i forarbejdede produkter, isoglucose eller fruktose. Systemet skal bl.a. bygge på sporing af import, afgiftskontrol, undersøgelser baseret på aktørernes regnskaber og på fysiske lagre, samt omfatte foranstaltninger som f.eks. risikogaranti. Identifikationssystemet skal baseres på en risikovurdering, der især tager hensyn til følgende kriterier:

— karakteren af de pågældende aktørers aktiviteter

— oplagringsfaciliteternes kapacitet

— aktivitetsniveauet.

Den nye medlemsstat skal ved hjælp af det nye system tvinge aktørerne til for egen regning at fjerne en mængde sukker eller isoglucose fra markedet svarende til den overskudsmængde, der er fastsat for dem hver især. De pågældende aktører skal over for den nye medlemsstat give fyldestgørende bevis for, at produkterne blev fjernet fra markedet senest pr. 30. april 2005.

Gives et sådant bevis ikke, skal den nye medlemsstat opkræve et beløb svarende til den pågældende mængde multipliceret med den højeste importafgift, der anvendes for det pågældende produkt i perioden fra den 1. maj 2004 til den 30. april 2005, forhøjet med 1,21 EUR/100 kg udtrykt som hvidt sukker eller tørstof.

Det beløb, der omhandles i tredje afsnit, skal overføres til den nye medlemsstats statsbudget.«

Forordning nr. 832/2005

12 Kommissionen har i forordning nr. 832/2005 fastsat de overskydende mængder sukker, der skal fjernes af hver enkelt nye medlemsstat. Tredje betragtning til forordningen er affattet som følger:

»Generelt betragtes overskudsmængderne af sukker som hidrørende fra produktionsudviklingen plus import minus eksport i perioden 1. maj 2003 — 30. april 2004, sammenholdt med gennemsnittet af disse mængder i samme periode i de tre foregående år. Der er også taget hensyn til de særlige omstændigheder, hvorunder lagrene opbyggedes, jf. artikel 6, stk. 1, litra c), i forordning (EF) nr. 60/2004, navnlig de faldende lagre i den pågældende periode.«

Nationale bestemmelser

13 Den 7. april 2004 vedtog Riigikogu (parlamentet) lov om afgift på overskudslagre (Üleliigse laovaru tasu seadus, RT I 2004, 30, 203).

14 Ved dom af 5. oktober 2006 fastslog Riigikohus (højesteret), at § 6, stk. 1, i den pågældende lov ikke fandt anvendelse, idet den var i strid med forordning nr. 1972/2003. Retten fandt, at den pligt til at anvende koefficienten på 1,2 ved beregningen af overførselslagrene, som bestemmelsen indfører, ikke sikrede en tilstrækkeligt differentieret behandling af hver enkelt erhvervsdrivende.

15 Med henblik på at efterkomme denne afgørelse foretog Riigikogu den 25. januar 2007 flere ændringer af loven. Loven trådte i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (RT I 2007, 12, 65, herefter »ÜLTS«), i kraft den 16. februar 2007 og finder med tilbagevirkende kraft anvendelse på de situationer, der opstod den 1. maj 2004 og derefter.

16 I henhold til § 7 i ÜLTS er et »overskudslager« lig med forskellen mellem det lager, der den 1. maj 2004 befinder sig i den erhvervsdrivendes besiddelse, og overførselslageret.

17 § 6 i ÜLTS definerer begrebet »overførselslager« som det årlige gennemsnitlige lager i de sidste fire år forud for Republikken Estlands tiltrædelse af Unionen (2003-2003) multipliceret med 1,2. Med henblik på at lempe på strengheden af denne regel for de erhvervsdrivende, der ikke har udøvet relevant virksomhed i de pågældende fire år, fastsætter § 6 to specialregler til beregning af overførselslageret. For det første skal en erhvervsdrivende, der først har udøvet virksomhed efter 2003, godtgøre, at hans lager den 1. maj 2004 er lig med »den mængde, der under normale omstændigheder kan produceres, sælges, overdrages eller på anden vis erhverves mod vederlag eller gratis«. For det andet udgør overførselslageret for erhvervsdrivende, der har udøvet

virksomhed i mindst et år, »det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i de seneste aktivitetsår« eller lageret pr. 1. maj 2003, multipliceret med 1,2.

18 Ifølge § 10 i ÜLTS beregnes overførselslageret af landbrugsministeriet på grundlag af den erhvervsdrivendes oplysninger. Ministeriet kan på den erhvervsdrivendes begrundede begæring tage hensyn til forskellige omstændigheder, der kan forklare en stigning i lageret, som ikke skyldes spekulation, såsom en vækst i den erhvervsdrivendes produktions-, forarbejdnings- eller salgsmængde i løbet af det foregående år, den tid, det tager landbrugsprodukterne at modne færdig, den omstændighed, at lagrene er blevet opbygget inden tredje kvartal 2003, en nedgang i eksport- eller salgsmængde under omstændigheder, som er uafhængige af den erhvervsdrivende eller andre forhold, som ligger uden for den erhvervsdrivendes kontrol.

19 Sidstnævnte bestemmelser suppleres af § 23 i ÜLTS, der opregner nogle omstændigheder, hvorunder overførselslageret kan forøges, hvis der er sket en vækst i den erhvervsdrivendes aktivitet i perioden mellem den 1. maj 2003 og den 1. maj 2006.

20 I relation til sukker følger det af § 14 i ÜLTS, at afgiften på overskudslagre er den, der følger af § 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

21 Balbiino er en estisk virksomhed, der sælger frosne fødevarer og is. I perioden 2000-2003 foretog Balbiino en modernisering af sit produktionsapparat og oplagring. Den opførte således et nyt lager. Den 1. maj 2004 rådede virksomheden over et sukkerlager på mere end 100 ton, hvilket var næsten 9 gange mere end den sædvanlige beholdning

for samme periode, både inden tiltrædelsen (årene 2000-2003) og efter tiltrædelsen (årene 2005 og 2006). Virksomheden indledte ligeledes en gros-salg af frosne fødevarer.

22 Den 29. oktober 2004 fastslog landbrugsministeriet, at Balbiino rådede over et overskudslager på ca. 400 ton for 13 former for landbrugsprodukter (sukker, chokolade, smør, frosset kød, ost).

23 Balbiino anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Tallinna Halduskohus.

24 Efter et længere hændelsesforløb fastsatte landbrugsministeriet ved afgørelse af 19. april 2007 Balbiinos overskudslager. Denne afgørelse har hjemmel i forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 samt i § 6, § 7, stk. 1 og 2, § 10, stk. 2, og § 23 i ÜLTS.

25 Ved afgørelse af 30. april 2007 fastsatte skattemyndighederne afgiften på Balbiinos overskudslagre til 1 243 867 EEK (ca. 77 000 EUR). Balbiino anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse samt af afgørelsen 19. april 2007 ved Tallinna Halduskohus, som nærer tvivl om, hvorvidt ÜLTS er forenelig med fællesskabsretten:

26 Det er på denne baggrund, at Tallinna Halduskohus har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EU-retten, navnlig artikel 6, stk. 1, i […] forordning […] nr. 60/2004, sammenholdt med tredje betragtning til […] forordning […] nr. 832/2005, og

artikel 4, stk. 1 og 2, i […] forordning […] nr. 1972/2003, til hinder for, at størrelsen af en markedsaktørs overskudslager fastsættes således, at det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i de sidste — højest — fire aktivitetsår, som går forud for den 1. maj 2004, multipliceret med 1,2 (som overførselslager) automatisk fratrækkes [overskudslageret]?

I bekræftende fald, ville det da forholde sig anderledes, såfremt størrelsen af overførselslagret og overskudslagret kunne fastsættes under hensyntagen til en vækst i markedsaktørens produktions-, forarbejdnings- eller salgsmængde, den tid, det tager landbrugsprodukter at modne færdig, tidspunktet, hvor lagrene blev opbygget, eller andre forhold, som er uafhængige af markedsaktøren?

2) Er det i overensstemmelse med EU-rettens formål, navnlig […] forordning […] nr. 1972/2003, at hele det lager af landbrugsprodukter, som var i markedsaktørens besiddelse pr. 1. maj 2004, anses for markedsaktørens overskudslager?

3) Såfremt markedsaktøren begyndte at drive virksomhed med handel med de pågældende landbrugsprodukter mindre end ét år inden den 1. maj 2004, er EU-retten, navnlig artikel 4 i forordning […] nr. 1972/2003 […] og artikel 6 i […] forordning […] nr. 60/2004, da til hinder for, at den pågældende markedsaktør selv skal bevise, at størrelsen af det lager af landbrugsprodukter, som var i hans besiddelse den 1. maj 2004, svarer til det lager af landbrugsprodukter, som han sædvanligvis producerer, sælger, eller på anden vis overdrager eller erhverver mod eller uden betaling?

I bekræftende fald, ville det da forholde sig anderledes, såfremt forvaltningsorganet uanset markedsaktørens bevispligt er forpligtet til at lægge markedsaktørens erklæring vedrørende et landbrugsprodukt til grund ved fastsættelsen af markedsaktørens overførselslager og overskudslager, idet der tages hensyn til den vækst i

markedsaktørens produktions-, forarbejdnings- eller salgsmængde, der har fundet sted efter den 1. maj 2004?

4) Er opkrævningen af afgift på overskudslagre i overensstemmelse med formålet i […] forordning […] nr. 1972/2003 og […] forordning […] nr. 60/2004, såfremt det fastslås, at markedsaktøren havde et overskudslager den 1. maj 2004, men han godtgør, at han ved afsætningen af overskudlageret efter den 1. maj 2004 ikke har opnået konkrete fordele i form af en prisforskel?

5) Kan artikel 6, stk. 3, i […] forordning […] nr. 60/2004, hvorefter der ved fastsættelsen af overskudsmængder af sukker, isoglucose og fruktose bl.a. tages hensyn til lagerfaciliteternes kapacitet, fortolkes således, at såfremt en markedsaktørs lagerfaciliteters kapacitet er blevet øget i løbet af det år, der går forud for tiltrædelsen, giver dette grundlag for en nedsættelse af det overskudslager af landbrugsprodukter, som var i en markedsaktørs besiddelse pr. 1. maj 2004, uanset dennes erhvervsaktivitet, forarbejdningsmængde og størrelsen af lagrene af landbrugsprodukter i de aktivitetsår, der går forud for den 1. maj 2004, og i de to år, der følger efter den 1. maj 2004?

6) Er artikel 10 i […] forordning […] nr. 1972/2003 til hinder for, at der med en afgiftsafgørelse opkræves afgift på overskudslagre af en markedsaktør, såfremt afgiftsafgørelsen blev truffet i forordningens anvendelsesperiode, den 30. april 2007, men i henhold til national ret først er blevet retskraftig i forhold til markedsaktøren efter udløbet af kommissionsforordningens anvendelsesperiode, og der ikke i national ret gælder en frist for opkrævning af afgift på overskudslagre?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Den første spørgsmål

27 Balbiino har gjort gældende, at forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 ikke finder anvendelse, idet de ikke på tidspunktet for Republikken Estlands tiltrædelse af Unionen var blevet offentliggjort på estisk i *Den Europæiske Unions Tidende*. Den har påberåbt sig dommen af 11. december 2007, Skoma-Lux (sag C-161/06, Sml. I, s. 10841), der blev afsagt efter forelæggelsesafgørelsen.

28 Balbiino er af den opfattelse, at den omstændighed, at disse forordninger ikke kan gøres gældende, ligeledes er til hinder for, at ÜLTS kan anvendes, idet sidstnævnte, som i sin oprindelige affattelse blev behørigt offentliggjort den 27. april 2004, indeholder adskillige henvisninger til forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004. Balbiino har påpeget, at den forsinkede offentliggørelse af ÜLTS har gjort det umuligt for de erhvervsdrivende på et tilstrækkeligt tidligt tidspunkt at gøre sig bekendt med ordningen om afgift på overskudslagre, som fandt anvendelse fra den 1. maj 2004.

29 Selv om forelæggelsesafgørelsen ikke omhandler dette spørgsmål, skal den forelæggende ret erindres om, at en retsakt udstedt af en fællesskabsinstitution, såsom forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004, ikke kan gøres gældende over for fysiske og juridiske personer i en medlemsstat, før disse har haft lejlighed til gøre sig bekendt hermed ved en forskriftsmæssig offentliggørelse i *Den Europæiske Unions Tidende* (dom af 25.1.1979, sag 98/78, Racke, Sml. s. 69, præmis 15, og Skoma-Lux-dommen, præmis 37).

30 Domstolen har således fastslået, at artikel 58 i den ovenfor i præmis 3 nævnte tiltrædelsesakt er til hinder for, at forpligtelser i fællesskabslovgivningen, som ikke er blevet offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* på en ny medlemsstats sprog, ikke kan gøres gældende over for borgerne i medlemsstaten, selv om disse borgere på anden vis kunne have gjort sig bekendt med denne lovgivning. Den omstændighed, at en fællesskabsforordning ikke kan gøres gældende over for borgerne i den medlemsstat,

på hvis sprog den ikke er blevet offentliggjort, har imidlertid ingen indvirkning på den omstændighed, at den som en del af gældende fællesskabsret er bindende for den pågældende medlemsstat fra tiltrædelsesdatoen (Skoma-Lux-dommen, præmis 51 og 59).

31 Republikken Estland opfyldte med sin vedtagelse af ÜLTS i dens oprindelige affattelse den 7. april 2004 de forpligtelser, der følger af forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004, idet den indførte en afgift på overskudslagre af landbrugsprodukter samt fastsatte beregningsmetoden for denne afgift. ÜLTS skaber i Estland således forpligtelser for borgere, selv om de pågældende forordninger ikke kan gøres gældende over for borgerne, førend disse har haft lejlighed til at gøre sig bekendt med forordningerne gennem en forskriftsmæssig offentliggørelse på medlemsstatens sprog i *Den Europæiske Unions Tidende*.

32 I en sådan situation er den regel, der følger af Skoma-Lux-dommen, ikke til hinder for, at de bestemmelser i forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004, der er gentaget i ÜLTS, kan gøres gældende over for borgerne. Reglen ville imidlertid kunne gives et opsamlende anvendelsesområde i den situation, hvor visse bestemmelser i de forordninger, der ikke er gennemført ved ÜLTS, påberåbes af de estiske myndigheder over for borgere, inden offentliggørelsen på estisk af forordningerne Således som generaladvokaten har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse, påhviler det i givet fald den nationale ret at fortolke ÜLTS med henblik på at efterprøve, om sådanne omstændigheder foreligger.

Det første spørgsmål

33 Selv om det første spørgsmål ifølge sin ordlyd alene vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 1, i forordning nr. 60/2004, må spørgsmålet fortolkes således, at det ligeledes vedrører forordningens artikel 6, stk. 3, som vedrører medlemsstaternes identificering af hver enkelt erhvervsdrivendes overskudsmængder af sukker og beslægtede produkter.

34 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1972/2003, artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 samt forordning nr. 832/2005, særligt tredje betragtning til forordningen, er til hinder for metoden i ÜLTS til beregning af en erhvervsdrivendes overskudslager, som består i, at der fra det faktiske lager pr. 1. maj 2004 fradrages overførselslageret, der defineres som det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i de fire forudgående aktivitetsår, multipliceret med koefficienten 1,2. I bekræftende fald spørger retten, om svaret er det samme, hvis der ud over denne multiplikationskoefficient kan tages andre omstændigheder — som er uafhængige af markedsaktøren — i betragtning, såsom navnlig en vækst i produktions-, forarbejdnings- eller salgsmængden, den tid, det tager landbrugsprodukter at modne færdig, og særlige omstændigheder, hvorunder lagrene blev opbygget.

35 Det første spørgsmål vedrører to relevante forhold til brug for beregningen af overførselslagrene. Der er for det første tale om anvendelsen af en fast dato, den 1. maj, til fastsættelse af det gennemsnitlige lager i de fire aktivitetsår, der lå forud for den 1. maj 2004, og for det andet om anvendelsen af en multiplikationskoefficient på 1,2. Der skal foretages en successiv gennemgang af disse to forhold.

36 Hvad for det første angår anvendelsen af den 1. maj som dato for fastsættelsen af det gennemsnitlige lager i perioden mellem årene 2000-2003 har Balbiino påstået, at dette valg er af arbitrær karakter, idet det medfører, at Balbiino straffes særligt for den cykliske og årstidsbestemte karakter, som kendetegner isfremstilling. Eftersom efterspørgslen når sit højeste i perioden mellem maj måned og august måned, ligger datoen den 1. maj på det tidspunkt, hvorpå lagrene er størst.

37 Det skal først bemærkes, at artikel 4, stk. 2, i forordning nr. 1972/2003 bestemmer, at de nye medlemsstater med henblik på at bestemme hver indehavers overskudslager navnlig tager hensyn til »de gennemsnitlige lagre i årene før tiltrædelsen«. I mangel af mere præcise bestemmelser i relation til den relevante periode eller til beregningsmetoden for de gennemsnitlige lagre giver en sådan formulering medlemsstaterne en skønsmargin ved fastlæggelsen af de kriterier, på grundlag af hvilke disse angivelser iværksættes under iagttagelse af de formål, der forfølges med forordningen, samt de

almindelige principper i fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 20.6.2002, sag C-313/99, Mulligan m.fl., Sml. I, s. 5719, præmis 33-36).

38 Det forholder sig på samme måde med hensyn til sukkerlagre og lagre for beslægtede produkter, som reguleres ved forordning nr. 60/2004. Denne forordnings artikel 6, stk. 3, begrænser sig til at fastslå, at de nye medlemsstaters kompetente myndigheder »[pr. 1. maj 2004] indfører […] et system til identificering […] af indkøbte eller producerede overskudsmængder« hos branchens hovedaktører, og at systemet bl.a. skal »bygge på sporing af import, afgiftskontrol, undersøgelser baseret på aktørernes regnskaber og på fysiske lagre« og må tage hensyn til de berørte aktørers aktivitetsniveau samt oplagringsfaciliteternes kapacitet.

39 Det skal desuden bemærkes, at for så vidt angår sukker og de beslægtede produkter, der henhører under forordning nr. 60/2004, bestemmer forordningens artikel 6, stk. 1, at der i forbindelse med Kommissionens fastsættelse af overskydende mængder pr. 1. maj 2004 især tages hensyn til udviklingen i det år, der går forud for tiltrædelsen i forhold til de foregående års importerede og eksporterede mængder, til produktion, forbrug og lagre samt til de omstændigheder, hvorunder lagrene opbyggedes. For at sikre bestemmelsens iværksættelse bestemmes i forordningens artikel 8 bl.a., at de nye medlemsstater senest den 31. juli 2004 giver Kommissionen meddelelse om de mængder sukker, der importeres, eksporteres, produceres og konsumeres i perioden mellem den 1. maj 2000 og den 30. april 2004, samt lagrene pr. 1. maj for hvert enkelt år i perioden mellem den 1. maj 2000 og den 1. maj 2004.

40 I henhold til denne metode fastsatte Kommissionen de overskudslagre, der i henhold til forordning nr. 832/2005 skulle fjernes i hver enkelt ny medlemsstat. Tredje betragtning til denne forordning præciserer, at »overskudsmængderne af sukker [generelt betragtes] som hidrørende fra produktionsudviklingen plus import minus eksport i perioden 1. maj 2003 — 30. april 2004, sammenholdt med gennemsnittet af disse mængder i samme periode i de tre foregående år«.

41 Det følger af disse oplysninger, at ingen af de i forordning nr. 1972/2003, nr. 60/2004 og nr. 832/2005 gennemgåede bestemmelser er til hinder for en metode som den, der følger af ÜLTS, hvorefter overførselslageret beregnes på grundlag af de mængder, der rent faktisk er i de erhvervsdrivendes besiddelse den 1. maj i perioden mellem 2000 og 2003.

42 Det må følgelig konkluderes, at hverken artikel 4, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1972/2003, artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 eller forordning nr. 832/2005 er til hinder for, at ÜLTS tager udgangspunkt i datoen den 1. maj som referencegrundlag for fastsættelsen af overskudslageret.

43 Den forelæggende ret har for det andet rejst spørgsmålet, om det under hensyn til fællesskabsretten er lovligt at anvende en koefficient på 1,2 ved beregningen af overførselslageret. Den har i den forbindelse bemærket, at Riigikohus i sin dom af 5. oktober 2006 fastslog, at anvendelsen af denne koefficient var i strid med artikel 4, stk. 2, i forordning nr. 1972/2003, idet denne ikke giver mulighed for at fastsætte overskudslageret på grundlag af samtlige omstændigheder, der foreligger i relation til hver enkelt erhvervsdrivende.

44 Balbiino har i det væsentlige gjort gældende, at ÜLTS er uforholdsmæssig og strider mod princippet om ligebehandling, idet den på ensartet vis anvender en multiplikationskoefficient på 1,2 uden at tage de forskelle, der kan være mellem produkterne, eller de omstændigheder, hvorunder de pågældende lagre er blevet opbygget, i betragtning. Balbiino er af den opfattelse, at det ville være mere hensigtsmæssigt at anvende en multiplikationskoefficient på 1,33 under hensyn til udviklingen på markedet for landbrugsprodukter i Estland i perioden mellem 2000 og 2004.

45 Den estiske regering har anført, at multiplikationskoefficienten på 1,2 er lovlig, idet den finder, at metoden er forenelig med det formål, der forfølges med forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004. I lighed med den litauiske regering har den påstået, at disse forordninger hverken begrænser eller udelukker anvendelsen af en sådan koefficient og overlader det til medlemsstaterne at vælge en beregningsmetode, der er tilpasset de lokale forhold. Multiplikationskoefficienten giver mulighed for at øge

mængden af alle erhvervsdrivendes overførselslagre, således at den økonomiske vækst i årene inden tiltrædelsen af Unionen kan tages i betragtning.

46 Efter i sine skriftlige indlæg at have støttet Balbiinos holdning, tilsluttede Kommissionen sig under retsmødet den estiske og litauiske regerings holdning, for så vidt som den ensartede anvendelse af koefficienten på 1,2 ikke er til hinder for en inddragelse af samtlige særlige og af de erhvervsdrivende uafhængige omstændigheder.

47 Det bemærkes, at artikel 4, stk. 2, i forordning nr. 1972/2003 samt artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 ikke indeholder bestemmelser, der pålægger eller forbyder medlemsstaterne på ensartet vis at anvende en multiplikationskoefficient på de erhvervsdrivendes overførselslagre ved beregningen af overskudslagrene. Bestemmelserne, der ikke er udtømmende, opregner visse kriterier for beregningen af de erhvervsdrivendes overskudslagre og overlader det til medlemsstaterne at udfylde bestemmelserne på den måde, som de finder hensigtsmæssig. Som det blev konstateret ovenfor i denne doms præmis 37 og 38, råder medlemsstaterne i den forbindelse over et skøn.

48 Anvendelsen på overførelseslagret af en koefficient på 1,2 synes umiddelbart at være fordelagtig for de erhvervsdrivende, idet den nedbringer overskudslageret. Det fremgår af de forklaringer, der er afgivet af den estiske regering, at koefficienten er beregnet ud fra væksten i landbrugsproduktionen i Estland i perioden mellem 2000 og 2004. Denne koefficient giver således mulighed for at ajourføre det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i årene 2000-2003 på grundlag af denne sats og fastsætte et overførselslager — og følgelig også et overskudslager — som på proportional vis afspejler udviklingen i den estiske landbrugssektors samlede vækst i perioden mellem den 1. maj 2000 og den 1. maj 2004. Den tjener således til at skabe et sammenligningsgrundlag mellem lageret pr. 1. maj 2004 og det gennemsnitlige lager pr. 1. maj 2004 i de fire forudgående år.

49 På baggrund af disse omstændigheder griber valget af en sådan koefficient hverken ind i de mål, der forfølges med forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004, eller proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet.

50 Det må derfor konkluderes, at hverken artikel 4, stk. 2, i forordning nr. 1972/2003 eller artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 er til hinder for en anvendelse af en multiplikationskoefficient som den, der anvendes i henhold til ÜLTS ved beregningen af overførselslageret.

51 På denne baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1972/2003, artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 samt forordning nr. 832/2005 ikke er til hinder for en national foranstaltning, såsom ÜLTS, hvorefter en erhvervsdrivendes overskudslager fastsættes ved fra det lager, der faktisk haves den 1. maj 2004, at fratrække overførselslageret, der defineres som det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i de fire forudgående aktivitetsår, multipliceret med en koefficient på 1,2, svarende til væksten i den pågældende medlemsstats landbrugsproduktion i samme periode.

52 Henset til dette svar, er det ufornødent at besvare anden del af det første spørgsmål.

Det andet spørgsmål

53 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er foreneligt med forordning nr. 1972/2003, at en erhvervsdrivendes samlede lager pr. 1. maj 2004 anses for overskudslager.

54 Balbiino har gjort gældende, at for så vidt som formålet med forordning nr. 1972/2003 er at undgå spekulation i landbrugsprodukter, er det nødvendigt at fastslå, om en erhvervsdrivendes lager pr. 1. maj 2004 har forårsaget fordrejninger på markedet eller givet anledning til spekulation. Der skal således i hvert enkelt tilfælde foretages en undersøgelse af de omstændigheder, hvorunder disse lagre er blevet opbygget, og undersøges, om den erhvervsdrivende har eller har kunnet opnå spekulationsmæssige indtægter.

55 Ifølge den estiske regering er det åbenbart, at en erhvervsdrivendes samlede lager pr. 1. maj 2004 kan anses for overskudslager, såfremt det godtgøres, at det er erhvervet i spekulationsøjemed.

56 Kommissionen har påpeget, at medlemsstaterne skal anvende forordning nr. 1972/2003 under overholdelse af proportionalitetsprincippet. De er således i hvert enkelt tilfælde forpligtet til at undersøge, om der findes mindre indgribende midler til at nå forordningens mål, på grundlag af samtlige omstændigheder i forbindelse med tilvejebringelsen af lagrene af landbrugsprodukter før den 1. maj 2004.

57 Det fremgår af første og tredje betragtning til forordning nr. 1972/2003, at forordningen har til formål at beskytte markedsordningerne ved gennem et system med afskrækkende beskatning af overskudslagre i de nye medlemsstater at forhindre, at visse landbrugsprodukter kunstigt anbringes på disse medlemsstaters område i forbindelse med udvidelsen. Det drejer sig således om at undgå, at markedsordningerne forstyrres af unormale handelsmønstre.

58 Forordning nr. 1972/2003 pålægger medlemsstaterne at opkræve afgift på overskudslagre, som identificeres på grundlag af den liste med kriterier, der er fastsat i forordningens artikel 4, stk. 2. Blandt disse kriterier anføres de omstændigheder,

hvorunder lagrene blev opbygget, samt handelsmønstret i årene før tiltrædelsen. Selv om listen ikke er udtømmende, viser bestemmelsen, læst i lyset af formålet om beskyttelse af de fælles markedsordninger, at forordning nr. 1972/2003 ikke forbyder, at en erhvervsdrivendes samlede lager anses for overskudslager, såfremt det på grundlag af samtlige relevante omstændigheder fremgår, at dette lager er tilvejebragt inden den 1. maj 2004, ikke som følge af en normal erhvervsmæssig aktivitet, men med henblik på at drage fordel af tiltrædelsens konsekvenser for landbrugspriserne.

59 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at forordning nr. 1972/2003 ikke er til hinder for, at en erhvervsdrivendes samlede lager pr. 1. maj 2003 anses for overskydende, såfremt det på grundlag af samstemmende indicier godtgøres, at lageret ikke fremstår som normalt i forhold til den erhvervsdrivendes aktivitet, men er blevet opbygget i spekulationsøjemed.

Det tredje spørgsmål

60 Med sit tredje spørgsmål spørger den forelæggende ret Domstolen om bevisbyrden vedrørende lagerets eventuelle overskydende karakter. Det ønskes med spørgsmålet afklaret, om artikel 4 i forordning nr. 1972/2003 og artikel 6 i forordning nr. 60/2004 er til hinder for, at en erhvervsdrivende, der har påbegyndt en aktivitet inden den 1. maj 2004, skal føre bevis for, at størrelsen af det lager, som var i hans besiddelse på dette tidspunkt, svarer til størrelsen af det lager, som han sædvanligvis producerer, sælger eller på anden vis overdrager eller erhverver mod eller uden betaling.

61 Balbiino er af den opfattelse, at fællesskabsretten er til hinder for, at bevisbyrden udelukkende bæres af de erhvervsdrivende. Da disse må formodes at være i god tro, må det påhvile de nationale myndigheder at godtgøre, at lagrene pr. 1. maj 2004 er overskudslagre.

62 Den estiske regering og Kommissionen har påpeget, at i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om fordelingen af bevisbyrden mellem de erhvervsdrivende og de nationale myndigheder må fastsættelsen af disse regler henhøre under medlemsstaternes kompetence, der råder over et skøn. Kommissionen har i den forbindelse bemærket, at medlemsstaterne er forpligtet til at sikre ligebehandling af de erhvervsdrivende samt til at overholde princippet om god forvaltningsskik.

63 Det må konstateres, at hverken forordning nr. 1972/2003 eller nr. 60/2004 indeholder bestemmelser om fordelingen af bevisbyrden mellem de erhvervsdrivende og de nationale myndigheder, som forestår opkrævningen af afgifter på overskudslagrene. Da forordningerne ikke tager stilling dertil, skal spørgsmålet behandles i henhold til national ret under iagttagelse af de almindelige fællesskabsretlige principper samt de mål, der forfølges med de pågældende forordninger. I det foreliggende tilfælde er der intet, der giver grundlag for at antage, at disse principper og formål er blevet tilsidesat ved en national foranstaltning, der pålægger den erhvervsdrivende at føre bevis for, at størrelsen på det lager, der besiddes den 1. maj 2004, er af normal karakter, såfremt staten ikke råder over relevante sammenligningsgrundlag, grundet på den omstændighed, at der er tale om en ny type aktivitet.

64 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 4 i forordning nr. 1972/2003 og artikel 6 i forordning nr. 60/2004 ikke er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter en erhvervsdrivende, der har påbegyndt en aktivitet mindre end et år inden den 1. maj 2004, skal føre bevis for, at størrelsen af det lager, som var i hans besiddelse på dette tidspunkt, svarer til størrelsen af det lager, som han sædvanligvis producerer, sælger eller på anden vis overdrager eller erhverver mod eller uden betaling.

65 På baggrund af dette svar er det ufornødent at behandle det tredje spørgsmåls andet led.

Det fjerde spørgsmål

66 Den forelæggende ret har udtrykt tvivl vedrørende spørgsmålet, om tilstedeværelsen af et overskudslager den 1. maj 2004 er tilstrækkeligt til at opkræve en afgift af den erhvervsdrivende, eller om det desuden er påkrævet at undersøge, om den erhvervsdrivende har opnået fordele ved afsætningen af dette lager. Den anmoder om fortolkning af forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 for at afgøre, om besiddelse af et overskudslager undtagelsesvist ikke giver anledning til beskatning, når den erhvervsdrivende er i stand til at bevise, at han ikke har opnået fordele ved afsætningen af dette lager efter den 1. maj 2004.

67 Balbiino har anført, at spørgsmålet bør besvares med, at i en sådan situation giver forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 ikke de nationale myndigheder mulighed for af opkræve afgift af overskudslagrene.

68 Den estiske regering og Kommissionen deler ikke dette synspunkt. Ifølge Kommissionen kan de erhvervsdrivende ikke fritages for de afskrækkende foranstaltninger, der er indført ved forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004, med den begrundelse, at de ikke har draget fordel af et videresalg af deres lagre. Disse forordninger har nemlig ikke til formål at sanktionere erhvervsdrivendes adfærd, men at sikre, at de fælles markedsordninger fungerer tilfredsstillende i Det Europæiske Fællesskabs almene interesse.

69 Som nævnt tidligere i denne doms præmis 57, har forordning nr. 1972/2003 til formål at forhindre, at unormale markedsmønstre forstyrrer de fælles markedsordninger, Forordningen har ikke til formål at sanktionere de erhvervsdrivendes spekulative adfærd, men tilsigter dels gennem en mekanisme med afskrækkende beskatning at forebygge oprettelse af lagre i spekulationsøjemed, dels at udligne de økonomiske fordele, som de erhvervsdrivende måtte forvente (jf. analogt dom af 15.1.2002, sag C-179/00, Weidacher, Sml. I, s. 501, præmis 22, 28 og 42).

70 Hvad angår forordning nr. 60/2004 fremgår det af dens femte og ottende betragtning, at den ligeledes har til formål at sikre den fælles markedsordning for sukker på grund af en »betydelig risiko for, at sukkermarkederne bliver ødelagt af produkter, der i spekulationsøjemed indføres til de nye medlemsstater før deres tiltrædelse«. I lighed med forordning nr. 1972/2003 er formålet med forordning nr. 60/2004 således heller ikke at sanktionere spekulativ adfærd, men at sikre de fælles markedsordninger for landbruget, i det foreliggende tilfælde markedsvilkårene for sukker og beslægtede produkter.

71 Hvad enten der er tale om afgift på overskudslagre i henhold til forordning nr. 1972/2003 eller om foranstaltninger indført ved forordning nr. 60/2004 med henblik på bortskaffelse af sukkerlagre og lagre af andre produkter, finder disse instrumenter, som har til formål at beskytte de fælles markedsordninger, derfor anvendelse på alle overskudslagre som omhandlet i de nævnte forordninger, uanset om indehaverne af lagrene rent faktisk har opnået fordel af disse ved afsætningen.

72 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at forordning nr. 1972/2003 og nr. 60/2004 ikke er til hinder for opkrævning af afgift på en erhvervsdrivendes overskudslager, selv om denne er i stand til at føre bevis for, at han ikke har opnået fordele ved afsætningen af dette lager efter den 1. maj 2004.

Det femte spørgsmål

73 Blandt de omstændigheder, som de nye medlemsstater kan tage i betragtning til identifikation af overskudslagre af sukker, nævner artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 ud over karakteren af de pågældende aktørers aktiviteter »oplagringsfaciliteternes kapacitet«.

74 Med sit femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få fastslået, om denne omstændighed kan anvendes alene, uafhængigt af udviklingen i den erhvervsdrivendes økonomiske aktivitet, således at en forøgelse af lagerkapaciteten i løbet af det år, der gik forud for tiltrædelsen, kan medføre en nedsættelse af den mængde af lageret, der må anses for overskydende.

75 Dette spørgsmål udspringer af den omstændighed, at landbrugsministeriet i hovedsagen afslog en forøgelse af Balbiinos overførselslager til trods for en forøgelse af virksomhedens lagerkapacitet som følge af opførelsen af et nyt lager i 2003. Landbrugsministeriet fastslog ifølge den forelæggende ret, at Balbiinos sukkerlager i perioden mellem 2000 og 2006 forblev på samme niveau med undtagelse af det høje niveau, der blev konstateret den 1. maj 2004, hvor sukkerlageret var ni gange større end normalt. På denne baggrund fastslog landbrugsministeriet, at Balbiino under lignende omstændigheder, og uanset tilstedeværelsen af det nye lager, inden for de normale rammer af selskabets aktiviteter hverken erhvervede eller besad betydelige sukkerlagre.

76 Balbiino, den estiske regering og Kommissionen er enige i, at forøgelsen af lagerkapaciteten, en omstændighed, der nævnes i artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004, er en af de faktorer, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af overskudslageret.

77 Det bemærkes, at de nye medlemsstater i henhold til artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 skal identificere overskudsmængderne af sukker eller isoglucose, hvorved der skal tages »hensyn« til karakteren af de pågældende aktørers aktiviteter samt til »oplagringsfaciliteternes kapacitet«. Bestemmelsen begrænser sig således til at pålægge de omhandlede medlemsstater at tage hensyn til de erhvervsdrivendes lagerkapacitet i forbindelse med deres helhedsvurdering af samtlige relevante forhold ved identifikationen af overskudslagrene. Medlemsstaterne er imidlertid ikke i medfør af denne bestemmelse forpligtet til systematisk at nedbringe overskudsmængden hos de erhvervsdrivende, hvis lagerkapacitet er forøget. Det er alene, hvis forøgelsen af lagerkapaciteten ledsages af en stigning i det senere aktivitetsniveau, at der skal tages hensyn til dette forhold ved bedømmelsen af, hvorvidt lageret pr. 1. maj 2004 er af normal eller overskydende karakter.

78 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 ikke kan fortolkes således, at en forøgelse af en erhvervsdrivendes lagerkapacitet i det år, der går forud for tiltrædelsen, begrunder en nedsættelse af overskudslageret, uanset den senere udvikling i lagerindehaverens økonomiske aktivitet, forarbejdningsmængden og lagerets størrelse.

Det sjette spørgsmål

79 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om artikel 10 i forordning nr. 1972/2003 er til hinder for fuldbyrdelse af en afgiftsafgørelse med hensyn til afgift på overskudslagre, der, selv om den blev truffet i den pågældende forordnings anvendelsesperiode, først efterfølgende blev modtaget af adressaten.

80 Balbiino er af den opfattelse, at for så vidt som forordning nr. 1972/2003 i medfør af sin artikel 10 ikke finder anvendelse efter den 30. april 2007, kan en medlemsstat ikke i mangel af nationale bestemmelser opkræve en afgift på overskudslagre efter denne dato. Den har i den forbindelse henvist til retssikkerhedsprincippet.

81 Kommissionen deler den estiske og litauiske regerings synspunkt, hvorefter forordning nr. 1972/2003 pålægger de nye medlemsstater at træffe gennemførelsesforanstaltninger med henblik på identifikation af overskudslagre inden den 30. april 2007, uden af den grund at stille krav om, at hvert enkelt tilfælde inden denne dato er blevet endeligt afgjort, eller at de erhvervsdrivendes afgiftsforpligtelse afhænger af datoen for modtagelse af afgiftsafgørelsen.

82 Det bemærkes, at artikel 4, stk. 1, i forordning nr. 1972/2003 bestemmer, at »[de nye medlemsstater opkræver] afgifter af indehavere af overskudslagre pr. 1. maj 2004 af

produkter i fri omsætning«. Forordningen fandt ifølge sin artikel 10 anvendelse fra den 1. maj 2004 til den 30. april 2007. I denne periode var de nye medlemsstater i henhold til forordningens artikel 4 således forpligtet til at opkræve afgift af indehaverne af overskudslagre efter at have fastlagt størrelsen af overskudslagrene samt afgiftens størrelse. De nye medlemsstater kunne således træffe afgiftsafgørelser over for indehavere af overskudslagre fra den 1. maj 2004 til den 30. april 2007.

83 Der er imidlertid ingen bestemmelser i forordning nr. 1972/2003, der stiller krav om, at fuldbyrdelsen af disse afgiftsafgørelser iværksættes i den pågældende periode. Et pålæg af en sådan forpligtelse ville i praksis svare til, at forordningens faktiske anvendelsesperiode blev indskrænket, og ville således, som generaladvokaten har anført i punkt 95 i forslaget til afgørelse, medføre en risiko for, at de afgiftspligtige udviser en forhalende adfærd. Opkrævningen ved de tidligere afgiftsafgørelser efter den 30. april 2007 krænker hverken retssikkerheden eller forordningens mål om forebyggelse af risiko for, at der gøres indgreb i de fælles markedsordninger.

84 Hvad angår spørgsmålet, om en afgiftsafgørelse, der træffes inden udløbet af anvendelsesperioden for forordning nr. 1972/2003, men først modtages senere af adressaten, skal anses for gyldig, henset til udløbet af forordningens anvendelsesperiode, skal det konstateres, at den pågældende forordning ikke indeholder bestemmelser herom. I mangel af særlige bestemmelser må det af tilsvarende grunde som dem, der er anført i den foregående præmis, fastslås, at artikel 10 i forordning nr. 1972/2003 ikke er til hinder for gyldigheden af en afgiftsafgørelse, der modtages efter den 30. april 2007 af den for overskudslagrene afgiftspligtige erhvervsdrivende, såfremt det godtgøres, at den pågældende afgørelse blev truffet af de nationale myndigheder senest på denne dato.

85 Det sjette spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 10 i forordning nr. 1972/2003 ikke er til hinder for gyldigheden af en afgiftsafgørelse, der modtages efter den 30. april 2007 af den for overskudslagrene afgiftspligtige erhvervsdrivende, såfremt det godtgøres, at den pågældende afgørelse blev truffet af de nationale myndigheder senest på denne dato.

Sagens omkostninger

86 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Artikel 4, stk. 1 og 2, i Kommissionens forordning (EF) nr. 1972/2003 af 10. november 2003 om overgangsforanstaltninger for samhandelen med landbrugsprodukter som følge af Tjekkiets, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse, artikel 6, stk. 3, i Kommissionens forordning (EF) nr. 60/2004 af 14. januar 2004 om overgangsforanstaltninger for sukker som følge af Tjekkiets, Estlands, Cyperns, Letlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloveniens og Slovakiets tiltrædelse og Kommissionens forordning (EF) nr. 832/2005 af 31. maj 2005 om bestemmelse af overskudsmængderne af sukker, isoglucose og fruktose for Tjekkiet, Estland, Cypern, Letland, Litauen, Ungarn, Malta, Polen, Slovenien og Slovakiet er ikke til hinder for en national foranstaltning, såsom lov om afgift på overskudslagre (Üleliigse laovaru tasu seadus) af 7. april 2004, som ændret den 25. januar 2007, hvorefter en erhvervsdrivendes overskudslager fastsættes ved fra det lager, der faktisk haves den 1. maj 2004, at fratrække overførselslageret, der defineres som det gennemsnitlige lager pr. 1. maj i de fire forudgående aktivitetsår, multipliceret med en koefficient på 1,2, svarende til væksten i den pågældende medlemsstats landbrugsproduktion i samme periode.**

2) **Forordning nr. 1972/2003 er ikke til hinder for, at en erhvervsdrivendes samlede lager pr. 1. maj 2004 anses for overskydende, såfremt det på grundlag**

af samstemmende indicier godtgøres, at lageret ikke fremstår som normalt i forhold til den erhvervsdrivendes aktivitet, men er blevet opbygget i spekulationsøjemed.

3) **Artikel 4 i forordning nr. 1972/2003 og artikel 6 i forordning nr. 60/2004 er ikke til hinder for en national foranstaltning, hvorefter en erhvervsdrivende, der har påbegyndt en aktivitet mindre end et år inden den 1. maj 2004, skal føre bevis for, at størrelsen af det lager, som var i hans besiddelse på dette tidspunkt, svarer til størrelsen af det lager, som han sædvanligvis producerer, sælger eller på anden vis overdrager eller erhverver mod eller uden betaling.**

4) **Forordning nr. 1972/2003 og forordning nr. 60/2004 er ikke til hinder for opkrævning af afgift af en erhvervsdrivendes overskudslager, selv om denne er i stand til at føre bevis for, at han ikke har opnået fordele ved afsætningen af dette lager efter den 1. maj 2004.**

5) **Artikel 6, stk. 3, i forordning nr. 60/2004 kan ikke fortolkes således, at en forøgelse af en erhvervsdrivendes lagerkapacitet i det år, der går forud for tiltrædelsen, begrunder en nedsættelse i overskudslageret, uanset den senere udvikling i lagerindehaverens økonomiske aktivitet, forarbejdningsmængden og lagerets størrelse.**

6) **Artikel 10 i forordning nr. 1972/2003 er ikke til hinder for gyldigheden af en afgiftsafgørelse, der modtages efter den 30. april 2007 af den for overskudslagrene afgiftspligtige erhvervsdrivende, såfremt det godtgøres, at den pågældende afgørelse blev truffet af de nationale myndigheder senest på denne dato.**

Underskrifter