FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS

fremsat den 13. november 1997 *

1. Er det foreneligt med fællesskabsretten, herunder navnlig EF-traktatens artikel 12 og 95, at en medlemsstat opkræver punktafgift af importeret elektricitet efter en enhedssats, når der af indenlandsk fremstillet elektricitet opkræves punktafgift efter differentierede satser, som hovedsagelig afhænger af fremstillingsmetoden og miljømæssige hensyn? Det er i det væsentlige, hvad det spørgsmål, som Uudenmaan lääninoikeus (Finland) har forelagt Domstolen, går ud på.

Nationale retsforskrifter

2. Beskrivelsen af de nationale retsforskrifter er taget næsten ordret fra forelæggelsesbeslutningen.

3. I henhold til Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (lov nr. 1473/94 om punktafgift af visse energikilder) [1] skal der betales punktafgift til staten i form af grundafgift og tillægsafgift for stenkul, tørv, naturgas, elektricitet og tallolie. Toldvæsenet varetager opkrævning af punktafgift for de i loven anførte produkter. Ved »elektricitet« skal der ifølge loven forstås elektrisk energi, som henhører under pos. 2716 i toldtariffen, hvortil der henvises i den afgiftstabel, som er indeholdt i bilaget til loven. Afgiftspligtig med hensyn til punktafgift af elektricitet er:

1) den, som i Finland fremstiller elektricitet ved hjælp af atomkraft eller vandkraft

2) den, som i sin erhvervsvirksomhed aftager elektricitet fra Fællesskabet, eller som importerer elektricitet fra et område uden for Fællesskabet.

Punktafgift af elektricitet skal dog ikke betales af elektrisk energi, som fremstilles i generatorer med en mindre effekt end to megavoltampere. Derudover fremgår det, at elektricitet, der er fremstillet ved hjælp af visse industrielle affaldsprodukter, og elektricitet fremstillet ved hjælp af tørv også er fritaget for punktafgift, hvis produktionen ikke overstiger 25 000 MWh.

* Originalsprog: engelsk.

1 — Det fremgår, at loven blev ophævet ved lov nr. 1260/1996 af 30.12.1996 om punktafgift af elektricitet og visse former for brændsel, som trådte i kraft den 1.1.1997.

4. Lovens bilag indeholder følgende afgiftstabel :

Produkt	*Produktgruppe*	*Grundafgift*	*Tillægsafgift* [1]
Stenkul, stenkulsbriketter og fast brændsel fremstillet af stenkul; brunkul	1	—	116,1 FIM/ton
Tørv	2	—	3,5 FIM/MWh
Naturgas, i gasformig tilstand	3	—	11,2 p/nm*
Elektrisk energi			
— fremstillet ved hjælp af atomkraft	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— fremstillet ved hjælp af vandkraft	5	—	0,4 p/kWh
— importeret	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Tallolie	7	18,55 p/kg	—

1 — »FIM« og »p« er forkortelser for de finske møntenheder markka og penni. »kWh« og »MWh« er forkortelser for kilowatttime og megawatttime.
* Den afgift, som skal betales for naturgas i perioden 1.1.1995-31.12.1997, nedsættes med 50%.

5. Afgiftspålæggelsen af stenkul, elektrisk energi, naturgas, tørv og tallolie er begrundet i miljømæssige hensyn. Den samlede punktafgift på importeret elektricitet er fastsat således, at den modsvarer det gennemsnitlige indhold af punktafgiften af den i Finland fremstillede elektricitet, uden at der i beregningen er taget hensyn til afgiftsnedsættelser for tørv og naturgas.

Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen

6. Outokumpu Oy (herefter »Outokumpu«) er moderselskab i en koncern, som er en af Finlands største forbrugere af elektricitet. Outokumpu sælger bl.a. elektricitet til sine datterselskaber. Siden den 1. november 1995 har Outokumpu importeret elektricitet fremstillet af et selskab i Sverige inden for rammerne af en femårig kontrakt. Det svenske selskab havde, allerede før kontrakten trådte i kraft, leveret elektricitet til Outokumpu på forsøgsbasis i perioden fra den 18. september 1995 til den 9. oktober 1995. For denne forsøgslevering indgav Outokumpu afgiftsangivelse til Helsinki's distriktstoldkammer bilagt en følgeskrivelse, hvori selskabet anførte, at det anså opkrævningen af punktafgift på elektricitet af sine indførsler for at være i strid med EF-traktatens artikel 12 og 13, og at punktafgiften derfor ikke skulle betales. Det fremgår, at toldvæsenet ikke desto mindre afgjorde, at afgiften skulle betales. Outokumpu appellerede denne afgørelse til lääninoikeus.

7. Lääninoikeus har udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af, om punktafgiften er forenelig med fællesskabsretten. De forelagte spørgsmål indledes med en beskrivelse af hovedpunkterne i de relevante retsforskrifter:

»Ifølge Finlands nationale retsforskrifter om energiafgift opkræves der i Finland punktafgift af indenlandsk fremstillet elektrisk energi, hvis beløb afhænger af el-fremstillingsmetoden. Af elektricitet, som er fremstillet ved hjælp af atomkraft, opkræves der i punktafgift 1,5 p/kWh i grundafgift og 0,9 p/kWh i tillægsafgift. Af elektricitet, som er fremstillet ved hjælp af vandkraft, opkræves der i punktafgift kun 0,4 p/kWh i tillægsafgift. Af elektricitet, som er fremstillet på anden måde, f.eks. ved hjælp af stenkul, opkræves der punktafgift på grundlag af den ved elektricitetsfremstillingen anvendte mængde råstof. Af elektrisk energi, som er fremstillet på andre måder, f.eks. i generatorer med en mindre effekt end to megavoltampere, opkræves der ifølge loven ikke punktafgift. Af importeret elektricitet opkræves der — uafhængigt af el-fremstillingsmetoden — i punktafgift 1,3 p/kWh i grundafgift og 0,9 p/kWh i tillægsafgift. Punktafgiften af elektricitet fastsættes således for importeret elektricitet på et andet grundlag end det, der gælder for indenlandsk fremstillet elektricitet. Opkrævning af punktafgifter, fastsat på grundlag af den ved energifremstillingen anvendte fremstillingsmetode, er ifølge lovens forarbejder begrundet i miljømæssige hensyn. Størrelsen af den afgift, der skal betales af importeret elektricitet, er på ingen måde fastsat på grundlag af den anvendte el-fremstillingsmetode. Den punktafgift, der skal betales af importeret elektricitet, er højere end den laveste punktafgift, der skal betales af indenlandsk fremstillet elektricitet, men lavere end den højeste punktafgift, der skal betales af indenlandsk fremstillet elektricitet. Punktafgift af importeret elektricitet betales af importøren, mens punktafgift af indenlandsk fremstillet elektricitet betales af den, som fremstiller elektriciteten.

1) Skal den ovenfor beskrevne punktafgift, der skal betales af importeret elektricitet, anses for at udgøre en afgift med tilsvarende virkning som en told ved indførsel i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9 og 12 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab?

2) Såfremt der ikke er tale om en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel, skal den ovenfor beskrevne punktafgift, der skal betales af importeret elektricitet, da anses for at udgøre en afgift, der diskriminerer varer fra andre medlemsstater, jf. artikel 95 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab?«

8. Der er indgivet skriftlige indlæg af Outokumpu, den finske regering, den franske regering og Kommissionen. Repræsentanter for Outokumpu, den finske regering og Kommissionen deltog i retsmødet.

9. Sagsøgeren i hovedsagen har fremlagt en omfattende beskrivelse af de relevante retsforskrifter. Da den nationale ret imidlertid såvel i den beskrivelse, der indleder de præjudicielle spørgsmål, som i det ovenfor

gengivne sammendrag [2] har afgivet en eksemplarisk og klar redegørelse for de hovedpunkter, som er relevante for de forelagte spørgsmål, skal jeg ikke gå yderligere i detaljer med dem, bortset fra at tilføje nedenstående sammenlignende oversigt fra den finske regering over afgiftsbelastningen af elektricitet fordelt på kilder.

Elektricitetskilde	*FIM/MWh*	*Procentdel af produktionen*
Tung olie	43	2%
Kul	43	19%
Tørv	9	8%
Naturgas	15	9%
Atomkraft	24	27%
Vandkraft	4	17%
Import	22	(forbrug: ca. 10%)

Traktatens bestemmelser

10. De dele af traktatens artikel 9 og 12, som er relevante for den foreliggende sag, bestemmer:

»Artikel 9

1. Fællesskabets grundlag er en toldunion, som omfatter al vareudveksling, og som indebærer forbud mod told ved indførsel fra og ved udførsel til andre medlemsstater, såvel som mod alle afgifter med tilsvarende virkning ...

Artikel 12

Medlemsstaterne afstår fra at indføre ny indbyrdes told ved ind- og udførsel eller afgifter med tilsvarende virkning og fra at forhøje de toldsatser og afgifter, som de anvender i deres indbyrdes samhandel.«

11. Traktatens artikel 95 bestemmer følgende:

»Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere

2 — Punkt 3, 4 og 5.

end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

Endvidere må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.

Medlemsstaterne ophæver eller ændrer senest ved begyndelsen af anden etape de ved denne traktats ikrafttræden gældende bestemmelser, som strider mod ovenstående regler.«

Nationale begrænsninger — af lovgivningsmæssig, teknisk eller anden art — hindrer fri handel med elektricitet inden for Fællesskabet, men de nordiske lande råder over et samlet net, der muliggør handel med elektricitet.

13. Ifølge Domstolens faste praksis kan en afgift ikke på samme tid være en afgift med tilsvarende virkning som omhandlet i artikel 9 og 12 og en intern afgift som omhandlet i artikel 95 [4].

Punktafgiftens art

12. Jeg gør indledningsvis opmærksom på, at Domstolen har fastslået, at elektricitet er en »vare«. Derfor er det ikke traktatens bestemmelser om tjenesteydelser, men dens bestemmelser om varer, der er relevante for den foreliggende sag [3]. Som Kommissionen har påpeget, kan det imidlertid på grund af elektricitetens særlige karakter være vanskeligt at indpasse den i en afgiftsordning for varer. Den finske regering har anført, at handelen med elektricitet mellem medlemsstaterne er væsentlig mindre udviklet og liberaliseret end markedet for de fleste andre varer.

14. Domstolen har stedse udtalt, at enhver økonomisk byrde, der ikke er told i egentlig forstand, som pålægges ensidigt og belaster varer som følge af grænseoverskridelsen, uanset benævnelse eller opkrævningsmåde, er en afgift med tilsvarende virkning i den i EØF-traktatens artikel 9 og 12 forudsatte betydning [5]. En sådan byrde falder dog ikke ind under dette begreb, såfremt den er en del af en generel, intern afgiftsordning, der systematisk omfatter forskellige kategorier af varer efter objektive kriterier, der anvendes uden hensyn til varernes oprindelse. I så fald er byrden omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 95.

3 — Dom af 27.4.1994, sag C-393/92, Almelo m.fl., Sml. I, s. 1477, præmis 28, og af 23.10.1997, sag C-158/94, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 5789, præmis 14-20.

4 — Jf. senest dom af 17.7.1997, sag C-90/94, Haahr Petroleum, Sml. I, s. 4085, præmis 19, og af 17.9.1997, sag C-28/96, Fricarnes, Sml. I, s. 4939, præmis 19.

5 — Jf. senest Haahr Petroleum-dommen (fodnote 5), præmis 20, og Fricarnes-dommen (fodnote 5), præmis 20.

15. Selv om der, som nævnt i mit forslag til afgørelse i Haahr Petroleum-sagen [6], er tale om en hårfin sondring mellem de parallelle begreber told og afgifter med tilsvarende virkning på den ene side og interne afgifter i strid med artikel 95 på den anden side [7], har Domstolen lige fra sine første afgørelser om, hvordan der skal sondres mellem disse begreber, hyppigt gentaget, at det væsentlige kendetegn for en afgift med tilsvarende virkning som told, hvorved den adskiller sig fra en intern afgift, er, at den udelukkende rammer indførte produkter, mens den interne afgift rammer såvel indførte som indenlandske produkter [8].

16. Da den finske punktafgift på elektricitet pålægges såvel importeret som indenlandsk fremstillet elektricitet, synes det umiddelbart klart, at der ikke er tale om en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel.

17. Den finske og den franske regering samt Kommissionen gør i enighed gældende, at punktafgiften er en del af en generel, intern afgiftsordning og skal vurderes i relation til traktatens artikel 95.

18. Den finske regering drager en sammenligning mellem på den ene side en hypotetisk afgift, som pålægges importerede produkter, udelukkende fordi de overskrider en grænse, og som ville være en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel, og på den anden en afgift som den i sagen omhandlede, som er pålagt såvel importerede som indenlandsk fremstillede produkter. I begge tilfælde er grundlaget for afgiftskravets stiftelse det øjeblik, hvor elektriciteten sendes ud på det nationale net. Punktafgiften på importeret elektricitet er en del af en generel ordning for produktionsafgifter, hvorunder afgiften afhænger af fremstillingsmetoden. Kun hvor den ikke kan gøre dette, afhænger den af det færdige produkt. Punktafgiften er pålagt såvel indenlandsk fremstillet som importeret elektricitet. Det er den samme myndighed, der opkræver den. Den blev ikke indført for at bringe prisen på importerede produkter på linje med indenlandske, men for at fastsætte en punktafgift på importeret elektricitet, der svarede til gennemsnitssatsen for punktafgiften på indenlandsk fremstillet elektricitet.

19. Den franske regering har anført, at de omtvistede bestemmelser er en del af en generel energiafgiftsordning, der gælder for de fleste ikke-oliebaserede energikilder. Den har henvist til Domstolens udtalelse i Denkavit-dommen [9], hvorefter en afgift for at kunne være et led i et generelt, internt afgiftssystem skal være pålagt indenlandske produkter og dertil svarende importerede produkter efter samme sats på samme stadium i omsætningen, og hvorefter grundlaget for afgiftskravets stiftelse skal være det samme for de to kategorier af produkter.

6 — Jf. fodnote 5.

7 — Punkt 38.

8 — Jf. eksempelvis dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike og Weinlig, Sml. s. 595, præmis 28, af 28.1.1981, sag 32/80, Kortmann, Sml. s. 251, præmis 18, og af 7.5.1987, sag 193/85, Co Frutta, Sml. s. 2085, præmis 9.

9 — Dom af 31.5.1979, sag 132/78, Denkavit, Sml. s. 1923, præmis 8.

Den franske regering mener, at disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag.

20. For det første opkræves der i Finland punktafgift af elektriciteten på fremstillingstidspunktet, hvilket i praksis er det tidspunkt, hvor den sendes ud på nettet. Det gælder også elektricitet, der er fremstillet ved hjælp af andre kilder end atomkraft og vandkraft. Selv om afgiften set fra et økonomisk synspunkt er pålagt kilderne, er den ikke desto mindre ligefrem proportional med den mængde elektrisk energi, der udvindes af dem, og som leveres til nettet. På samme måde opkræves der afgift af den importerede elektricitet, når den sendes ud på det nationale net. Den franske regering mener derfor ikke, at der er nogen grund til at tillægge grænseoverskridelsen nogen symbolsk værdi.

21. For det andet kan det ikke bestrides, at der er tale om en enhedsafgift, selv om afgiftssatserne for indenlandsk fremstillet og importeret elektricitet er forskellige. Det er de samme retsforskrifter, der finder anvendelse, og selv om der gælder forskellige satser, er der ikke tale om én sats for indenlandsk fremstillet og en anden for importeret elektricitet. Hvis »forskellige satser« altid betød »forskellige afgifter«, ville artikel 95 aldrig finde anvendelse, når satserne varierede. Det mener den franske regering ikke har været traktatgivernes hensigt.

22. Kommissionen har anført, at den »grå zone« mellem artikel 9 og 12 på den ene side og artikel 95 på den anden omfatter en række grænsetilfælde. Det er klart, at importeret og indenlandsk fremstillet elektricitet i det foreliggende tilfælde ikke pålægges afgift på samme grundlag. At der sondres afgiftsmæssigt mellem indenlandske og importerede produkter, betyder imidlertid ikke nødvendigvis, at artikel 95 ikke kan finde anvendelse, eftersom selve formålet med artikel 95 er at forhindre forskelsbehandling til skade for importerede varer. Kommissionen er derfor af den, efter min mening korrekte, opfattelse, at der skal foretages en samlet vurdering af hvert enkelt grænsetilfælde, hvorunder der tages hensyn til den pågældende afgiftsordnings generelle formål og karakter og drages en sammenligning mellem indholdet og virkningerne af reglerne for henholdsvis indenlandske og importerede varer. Er forskellene så store, at en direkte sammenligning er umulig, taler det for, at det er artikel 9 og 12, der finder anvendelse.

23. Kommissionen har endvidere anført, at det fremgår, at den finske energiafgiftsordning er en generel afgiftsordning. Således er afgiftspålæggelsen af såvel importeret som indenlandsk fremstillet energi og opgørelsesmetoden fastsat i samme lov; punktafgiften på importeret elektricitet er, fremgår det, beregnet således, at den svarer til gennemsnitssatsen for indenlandsk fremstillet elektricitet; opkrævningen af afgiften administreres af den samme myndighed, nemlig toldvæsenet, og hele provenuet tilfalder staten. De forskelle, der kan konstateres, kan forsvares på grund af vanskeligheden ved, for ikke at sige det umulige i, at lade fremstillingsmetoden være afgørende for, hvilken sats der skal anvendes for importeret elektricitet. Kommissionen drager den konklusion, at der ikke er tilstrækkeligt store forskelle mellem punktafgiften på henholdsvis importeret og indenlandsk fremstillet elektricitet

til, at førstnævnte kan anses for at være en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel som omhandlet i artikel 9 og 12. Derimod kan den anses for at være en del af den generelle finske punktafgiftsordning, der både finder anvendelse på indenlandske varer og på varer fra andre medlemsstater.

24. Efter min mening finder artikel 95 også anvendelse. Outokumpu gør imidlertid gældende, at punktafgiften på importeret elektricitet er en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel og dermed i strid med traktatens artikel 9 og 12. Selskabet fremfører en række argumenter til støtte for dette anbringende.

25. For det første peger det noget aksiomatisk på, at punktafgiften på importeret elektricitet er en importafgift. Denne omstændighed mener jeg dog ikke i sig selv kan medføre, at den skal anses for at være en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel, da det ville gøre artikel 95 meningsløs. For at det kan afgøres, om punktafgiften kun berører importerede produkter, eller om den rammer både importerede og indenlandske produkter, om end efter forskellige satser, skal der foretages en helhedsvurdering af den afgiftsordning, som den omstridte punktafgift er en del af [10].

26. For det andet henviser Outokumpu til bestemmelsen i den finske lov om, at punktafgiften på importeret elektricitet skal betales af importøren, mens afgiften på indenlandsk fremstillet elektricitet skal betales af producenten. Ifølge Outokumpu fremgår det klart af bestemmelsen, at punktafgiften på importeret elektricitet opkræves, fordi denne elektricitet overskrider en grænse mellem medlemsstater. Dette argument finder jeg dog ikke mere afgørende end det foregående. Enhver afgift på importerede varer kan opfattes som skyldig, fordi varen har krydset en grænse. Som jeg påpegede i mit forslag til afgørelse i Haahr Petroleum-sagen:

»Det er i denne forbindelse vigtigt at holde det forhold, at en afgift opkræves på tidspunktet for indførslen, adskilt fra spørgsmålet, om den alene påhviler importerede varer: det første spørgsmål er begrebsmæssigt et andet end det sidste. Den omstændighed, at det forhold, der udløser forpligtelsen til at svare en bestemt afgift, er indførslen, er ikke afgørende for spørgsmålet, om afgiften skal henføres under enten artikel 9-13 eller artikel 95. F.eks. udløses pligten til at betale moms af indførte varer, når varerne indføres, men det betyder naturligvis ikke, at moms er en importafgift« [11].

27. Under alle omstændigheder vil Domstolen anse visse afgifter, der udtrykkelig

10 — Jf. Haahr Petroleum-dommen (fodnote 5), præmis 25.

11 — Haahr Petroleum-dommen (jf. fodnote 5), præmis 43.

opkræves ved grænseoverskridelse, for omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95 snarere end for artikel 9 og 12; jf. eksempelvis dommen i sagen Kommissionen mod Italien [12], som drejede sig om en »grænseafgift« på visse mineralolieprodukter, og Stierdommen [13], hvori Domstolen udtalte, at afgifter som den i sagen omhandlede omsætningsafgift faldt ind under begrebet interne afgifter i artikel 95, også selv om den blev opkrævet ved indførsel [14].

28. For det tredje hævder Outokumpu, at den punktafgift, som en del af den indenlandsk fremstillede elektricitet er fritaget for, opkræves af den importerede elektricitet, hvorfor den, i den udstrækning den kun rammer produkter importeret fra andre medlemsstater, men ikke tilsvarende indenlandske produkter, er en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel. Dette argument indeholder flere aspekter, men kan opdeles i to hovedpåstande.

29. Indledningsvis hævder Outokumpu, at det færdige produkt som sådan ikke pålægges afgift, når det er fremstillet på grundlag af andre kilder end vand- og atomkraft (dvs. kul, naturgas, olie og tørv), da det kun er de råstoffer, som det fremstilles ved hjælp af, der er pålagt afgift.

30. Dette argument synes imidlertid at bero på en misforståelse. Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, at det, der adskiller punktafgiften på elektricitet, der hidrører fra sådanne kilder, fra afgiften på importeret elektricitet og elektricitet fremstillet i Finland ved hjælp af atom- eller vandkraft, er det grundlag, hvorpå afgiften beregnes. Selv om forskellen kan være afgørende for, om afgiften er i strid med artikel 95 eller ej, er den ikke nogen hindring for, at afgiften kan være omfattet af denne bestemmelse. Domstolen har gentagne gange udtalt, at afgifter på importerede og indenlandsk fremstillede produkter, der er fastsat på forskelligt grundlag, skal vurderes i forhold til artikel 95. Sagerne om de belgiske og luxembourgske ølafgifter synes at frembyde en særligt slående parallel [15]. De drejede sig om en punktafgift på indenlandsk fremstillet øl, som blev beregnet på grundlag af den faktiske mængde af det overgangsprodukt (den varme urt), der blev benyttet i fremstillingsprocessen, og en afgift på importeret øl, som derimod blev beregnet på grundlag af mængden af det færdige produkt, efter at denne var blevet justeret for at tage hensyn til den mængde urt, der skønnedes at være blevet anvendt ved fremstillingen af øllet.

31. Selv om punktafgiften var pålagt den primære energikilde, ville dette under alle omstændigheder ikke i sig selv være en hindring for, at artikel 95 kunne finde anvendelse. Domstolen har nemlig allerede på et tidligt tidspunkt fastslået, at artikel 95, stk. 1, vedrører samtlige afgifter, som faktisk og særligt er pålagt en indenlandsk vare i alle led af dens fremstilling og omsætning, der ligger forud for eller samtidig med varens indførsel

12 — Dom af 8.1.1980, sag 21/79, Sml. s. 1.

13 — Dom af 4.4.1968, sag 31/67, Sml. 1965-1968, s. 511, org. ref.: Rec. s. 347.

14 — S. 513, org. ref.: Rec. s. 352.

15 — Domme af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141, og sag C-153/89, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 3171.

fra andre medlemsstater [16]. Det erkender Outokumpu i sin subsidiære påstand om, at punktafgiften er i strid med artikel 95.

32. Endvidere rejser selskabet en række spørgsmål om det forhold, at punktafgiften på henholdsvis importeret og indenlandsk fremstillet elektricitet beregnes på forskelligt grundlag. Det peger på, at det af den indenlandsk fremstillede elektricitet kun er den elektricitet, der fremstilles ved hjælp af atomkraft, der pålægges grundafgift, hvorimod dette gælder for al importeret elektricitet. Desuden pålægges importeret elektricitet afgift efter en fast sats, hvorimod indenlandsk fremstillet elektricitet pålægges afgift efter variable satser og i nogle tilfælde fritages for afgift, hvilket ikke er tilfældet med importeret elektricitet, idet sådanne fritagelser afhænger af energikilden, som det ikke er muligt at bestemme på det tidspunkt, hvor elektriciteten sendes ud på nettet.

33. Også dette argument savner belæg. Den finske regering er uenig i Outokumpu's påstand om, at noget af elektriciteten på nettet er fritaget for afgift; den anfører, at fritagelserne for elektricitet fremstillet på generatorer med en mindre effekt end to megavoltampere og for en del af den elektricitet, der fremstilles ved hjælp af tørv, i praksis kun omfatter elektricitet fremstillet til producentens eget forbrug, f.eks. på nødgeneratoren på et hospital. Men selv hvis påstanden var korrekt, ville det være meningsløst, at en afgiftsordning, som omfattede en række fritagelser for den indenlandske produktion, ikke kunne være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95, eftersom artikel 95 netop har til formål at fastsætte regler for sådanne ordninger. Under alle omstændigheder fremgår det af Domstolens praksis, at artikel 95 finder anvendelse i sådanne tilfælde, jf. eksempelvis dommene i sagerne Schöttle [17] og Kommissionen mod Frankrig [18]. Domstolen viger endog ikke tilbage for at afgøre, at artikel 95 finder anvendelse i tilfælde, hvor samtlige tilsvarende indenlandsk fremstillede produkter og de råvarer, som de er fremstillet ved hjælp af, er fritaget for afgift [19].

34. For det fjerde henviser Outokumpu til den af Domstolen fastlagte regel, hvorefter en afgift for at være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95, og ikke for artikel 9 og 12, skal være et led i et generelt, internt afgiftssystem, der konsekvent og efter ensartede kriterier finder anvendelse på såvel indenlandske som importerede varer [20]. Selskabet nævner fire kriterier, som det mener varierer, alt efter om punktafgiften er pålagt indenlandsk fremstillet eller importeret energi, og drager den konklusion, at afgiften ikke er en intern afgift som omhandlet i artikel 95, men en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel.

35. Outokumpu gør for det første gældende, at grundlaget for afgiftskravets stiftelse ikke er det samme. For den indenlandsk fremstil-

16 — Dom af 3.4.1968, sag 28/67, Molkerei-Zentrale, Sml. 1965-1968, s. 475, navnlig s. 481, org. ref.: Rec. s. 211, navnlig s. 229. Den franske tekst er lidt klarere end den engelske.

17 — Dom af 16.2.1977, sag 20/76, Sml. s. 247, præmis 21.

18 — Dom af 7.4.1987, sag 196/85, Sml. s. 1597, præmis 7.

19 — Molkerei-Zentrale-dommen (jf. fodnote 17).

20 — Dom af 25.1.1977, sag 46/76, Bauhuis, Sml. s. 5, præmis 11.

lede energis vedkommende er det elektricitetsproduktionen eller, for så vidt angår elektricitet fremstillet ved hjælp af andre kilder end atom- og vandkraft, de benyttede råstoffer, hvorimod det for den importerede energis vedkommende er importen. Som anført ovenfor vil grundlaget for afgiftskravets stiftelse for afgifter, som også pålægges importerede varer, imidlertid ofte være importen, men ikke desto mindre har Domstolen fastslået, at sådanne afgifter også kan være omfattet af artikel 95. Den udtalte ganske vist i Denkavit-dommen [21], at grundlaget for afgiftskravets stiftelse skulle være det samme, for at en afgift kunne anses for et led i et generelt, internt afgiftssystem, men denne udtalelse har den for nylig udlagt således:

»For så vidt angår kravet om, at afgiften har samme udløsende omstændighed, bemærkes, at det i en situation som i denne ikke gør nogen forskel, at afgiften på et importeret produkt erlægges på det tidspunkt, produktet importeres, og på det indenlandske produkt på det tidspunkt, hvor det videresælges eller forarbejdes, idet der økonomisk set er tale om samme stadium i afsætningen, da begge transaktioner gennemføres med henblik på anvendelse af produktet« [22].

36. Outokumpu anfører for det andet, at punktafgiften pålægges på et andet stadium. For indenlandsk fremstillet elektricitet pålægges den på produktionsstadiet, hvorimod den for importeret elektricitet pålægges på distributions- eller forbrugsstadiet. Det er en lidt kunstig sondring at foretage i forbindelse med en vare som elektricitet, der fremstilles samtidig med, at den sendes ud på det nationale net. Under alle omstændigheder står det fast, at det forhold, at punktafgiften pålægges på forskellige stadier i fremstillingen og afsætningen, ikke er nogen hindring for, at artikel 95 kan finde anvendelse [23].

37. For det tredje peger Outokumpu på, at beregningsgrundlaget er et andet. Indenlandsk fremstillet elektricitet pålægges enten punktafgift efter forskellige satser, alt efter om den er baseret på atom- eller vandkraft eller kun afgiftsbelægges på råstofstadiet (og selv på dette gælder der differentierede satser), eller også pålægges den slet ikke punktafgift, hvorimod importeret elektricitet pålægges punktafgift efter en forholdsvis høj enhedssats, som endog bliver endnu højere, hvis man medregner de afgifter, som fremstillingsstaten pålægger. Til støtte for sit argument om, at disse forskelle er tilstrækkelig grund til, at elektricitetsafgiften ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95, henviser Outokumpu til en række sager (bl.a. sagerne Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods [26] og Kommissionen mod Belgien [27]). De drejer sig alle om klassificeringen af afgifterne på en række importerede animalske produkter, som er begrundet i hensynet til den offentlige sundhed. I alle sagerne afviste Domstolen den påstand, at der, fordi der også var pålagt indenlandsk fremstillede produkter en angiveligt tilsvarende kontrolafgift, var tale om interne

21 — Jf. fodnote 10 i dommens præmis 8.

22 — Dom af 11.6.1992, forenede sager C-149/91 og C-150/91, Sanders Adour og Guyomarc'h Orthez Nutrition animale, Sml. I, s. 3899, præmis 18. Jf. også generaladvokat Mischo's forslag til afgørelse i forbindelse med dom af 19.11.1991, sag C-235/90, Aliments Morvan, Sml. I, s. 5419, punkt 8-11.

23 — Jf. Molkerei-Zentrale-dommen (fodnote 17).

24 — Dom af 5.2.1976, sag 87/75, Sml. s. 129.

25 — Jf. fodnote 10.

26 — Dom af 7.4.1981, sag 132/80, Sml. s. 995.

27 — Dom af 20.3.1984, sag 314/82, Sml. s. 1543.

afgifter som omhandlet i artikel 95 og ikke afgifter med tilsvarende virkning som told ved indførsel. Bresciani-sagen drejede sig om en afgift på obligatorisk sundhedskontrol af importerede rå kvæghuder og en afgift på veterinærkontrol ved slagtning af dyr, hvis hovedformål var at fastslå, om kødet var spiseligt. Denkavit-sagen drejede sig om en afgift på importeret svinefedt fremstillet ved udsmeltning, udpresning eller ekstrahering med opløsningsmidler og en afgift ved slagtning af dyr. United Foods-sagen omhandlede gebyrer for kontrol af fisk. Undersøgelsen af fisk fanget i nationalt farvand fandt sted på fiskeriauktioner eller i fiskehaller og omfattede kontrol af, om fisken var sund, frisk og ubeskadiget, hvorimod undersøgelsen af importeret fisk blev foretaget på toldsteder og især omfattede sundhedsattest, transportform og friskhed. Sagen Kommissionen mod Belgien drejede sig om et gebyr for ante- og post-mortem-sundhedskontrol ved slagtning af fjerkræ, der var baseret på antallet af dyrlægebesøg og antallet af dyr, og et gebyr for importeret fjerkrækød baseret på vægten.

38. Jeg mener ikke, at dommene i de nævnte sager fastsætter en generel regel om, at det forhold, at der ikke anvendes samme beregningsgrundlag for henholdsvis importerede og indenlandsk fremstillede produkter, er afgørende for, om en afgift skal klassificeres som en afgift med tilsvarende virkning (om end det naturligvis er yderst relevant for, om afgiften er i strid med artikel 95, hvilket jeg skal vende tilbage til i den forbindelse). I alle disse sager var afgifterne fastsat på klart forskelligt grundlag for henholdsvis importerede og indenlandsk fremstillede produkter, hvorfor de efter min mening ikke kan sidestilles med den elektricitetsafgift, som den foreliggende sag drejer sig om. Sagerne er snarere udtryk for Domstolens forståelige modvilje mod uden videre at anse afgifter for sundhedskontrol af importerede produkter for interne afgifter, blot fordi der findes en overfladisk set tilsvarende indenlandsk afgift, og understreger den regel, at det, som beskrevet af generaladvokat Warner i Denkavit-sagen, for »at en afgift kan antages at være et led i et generelt, internt afgiftssystem i en medlemsstat ... ikke [er] tilstrækkeligt, at det indenlandske produkt kan være pålagt en byrde svarende til den, der hviler på importen på anden måde« [28].

39. Endelig anfører Outokumpu, at punktafgiften ikke pålægges produktgrupper uafhængigt af deres oprindelsessted, eftersom der ikke gælder samme afgiftssats og afgiftsgrundlag for henholdsvis indenlandsk fremstillet og importeret elektricitet. Selskabet hævder, at en afgift kun er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95, hvis varernes oprindelsessted er uden betydning for afgiftssatsen, afgiftsgrundlaget eller den måde, hvorpå afgiften pålægges. Dette

28 — Jf. fodnote 10, s. 1939.

argument bygger imidlertid på en fejlfortolkning af de domme, som selskabet støtter sin påstand på. Det henviser til Domstolens domme i sagerne Co-Frutta [29], Simba [30] og OTO [31]. I disse sager bemærkede Domstolen nemlig blot ved undersøgelsen af den pågældende afgift, at det tilsyneladende hverken havde nogen betydning for afgiftssatsen, afgiftsgrundlaget eller den måde, hvorpå afgiften blev pålagt, om de varer, som den blev pålagt, var fremstillet på indenlandsk eller udenlandsk område. Den udtalte ikke, at dette var en nødvendig forudsætning for, at artikel 95 kunne finde anvendelse. Det ville være meningsløst, hvis artikel 95 ikke kunne anvendes på det mest oplagte tilfælde af det problem, som den har til formål at afhjælpe, nemlig udtrykkeligt differentierede afgiftssatser for importerede og indenlandsk fremstillede produkter. Siden Domstolens dom i Haahr Petroleum-sagen [32] har det under alle omstændigheder stået fast, at sådanne afgifter er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 95.

40. Derfor kan jeg ikke tiltræde Outokumpu's forskellige argumenter for, at den finske punktafgift på importeret elektricitet er en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel. Efter min opfattelse er punktafgiften en del af en generel, intern afgiftsordning, hvorfor afgørelsen af, om den er forenelig med fællesskabsretten, skal træffes på grundlag af traktatens artikel 95.

29 — Jf. fodnote 9, præmis 12.

30 — Dom af 9.6.1992, forenede sager C-228/90 — C-234/90, C-339/90 og C-353/90, Sml. I, s. 3713, præmis 8.

31 — Dom af 13.7.1994, sag C-130/92, Sml. I, s. 3281, præmis 12.

32 — Jf. fodnote 5, præmis 25.

Punktafgiftens forenelighed med artikel 95

41. Ifølge artikel 95, stk. 1, må der ikke pålægges varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

42. Den finske regering mener, at elektricitetsafgiften skal vurderes på baggrund af artikel 95, og at den er forenelig med denne bestemmelse. Da der ikke er sket en harmonisering af denne form for afgifter, er afgiftspålæggelse efter en gennemsnitssats den eneste måde, hvorpå importeret elektricitet kan behandles retfærdigt, og den falder inden for medlemsstaternes nationale kompetence.

43. Outokumpu påstår, at lov nr. 1473/1994 er uforenelig med artikel 95, fordi den fastsætter en intern afgift på importeret elektricitet, som er højere end afgiften på et lignende indenlandsk fremstillet produkt, hvis den importerede elektricitet hidrører fra bestemte kilder.

44. I denne forbindelse skal det nævnes, at Outokumpu har påpeget, at elektricitet importeret fra Sverige (som ifølge Outokumpu er den eneste medlemsstat, som

eksporterer elektricitet direkte [33] til Finland) allerede vil være blevet pålagt en afgift i Sverige, som ikke tilbagebetales ved eksport. Den kumulative virkning af den svenske og den finske afgift øger naturligvis forskellen mellem de afgifter, som i alt skal betales af importeret elektricitet fremstillet ved hjælp af bestemte kilder (navnlig elektricitet fremstillet på vandkraftværker bygget før 1978), og den afgift, der skal betales af elektricitet fremstillet ved hjælp af tilsvarende kilder i Finland.

45. Det fremgår klart af Domstolens praksis, at fællesskabsretten ikke indeholder noget forbud mod denne form for dobbelt afgiftsbelastning. Som Domstolen har udtalt, er et sådant forbud utvivlsomt ønskeligt af hensyn til de frie varebevægelser, men det kan kun gennemføres ved en harmonisering af de nationale ordninger [34]. Den øgede forskel på grund af den første afgiftspålæggelse i Sverige kan derfor ikke anses for at have diskriminerende virkning. Det kan yderligere nævnes, at artikel 95-98 bygger på princippet om beskatning i bestemmelseslandet, dvs. at afgiftspålæggelse af varer skal finde sted i importlandet. Sverige kunne i overensstemmelse med denne regel lovligt refundere afgifter ved eksport, der var pålagt svensk fremstillet elektricitet, jf. artikel 96.

46. Den franske regering erkender, at det er vanskeligt, for ikke at sige umuligt, at fastslå, hvordan den importerede elektricitet er fremstillet, men mener alligevel, at de finske bestemmelser er i strid med artikel 95. De kan nemlig være diskriminerende over for elektricitet importeret fra andre medlemsstater, da en sådan elektricitet kan være blevet pålagt højere afgifter end den samme mængde finsk elektricitet, som er blevet fremstillet ved hjælp af de samme råstoffer.

47. Kommissionen, som har anført, at afgiftsordningen er i strid med artikel 95, henviser herudover til, at elektricitet fremstillet i Finland på grundlag af bestemte kilder og under bestemte omstændigheder er fritaget for afgiften.

48. Domstolen har i en række afgørelser udtalt, at der foreligger en overtrædelse af artikel 95, stk. 1, når afgiften på henholdsvis importerede og lignende indenlandsk fremstillede produkter beregnes forskelligt og efter forskellige kriterier og dermed er højere for importerede produkter, også hvis det kun er i visse tilfælde [35]. Den har således kendt en

33 — Noget af denne elektricitet kan dog have oprindelse i Danmark. Rusland er Finlands anden hovedleverandør.

34 — Dom af 29.6.1978, sag 142/77, Statens Kontrol med Ædle Metaller, Sml. s. 1543, præmis 32-36.

35 — Dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe-Zentrale, Sml. s. 181, præmis 17, af 22.6.1976, sag 127/75, Bobie, Sml. s. 1079, præmis 3, af 26.6.1991, Kommissionen mod Luxembourg (jf. fodnote 16), præmis 20, og Kommissionen mod Belgien (jf. fodnote 16), præmis 12, samt af 12.5.1992, sag C-327/90, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3033, præmis 12. Jf. desuden mit forslag til afgørelse i sagerne Kommissionen mod Luxembourg og Kommissionen mod Belgien (fodnote 16), punkt 26.

ordning med progressive eller degressive afgifter på indenlandsk fremstillede produkter og faste afgifter på importerede produkter [36], en afgiftsordning, hvorunder det faktiske spild under fremstillingsprocessen blev indkalkuleret for indenlandske produkter, men ansat til en fast andel for importerede produkter [37], og en ordning med en afgift på indenlandsk fremstillede produkter, der byggede på den faktiske en gros-pris, og en afgift på importerede produkter, hvor der i beregningsgrundlaget indgik en fast forhøjelse [38], for uforenelige med artikel 95.

49. Da strukturen af den omtvistede finske elektricitetsafgift indebærer mulighed for, at importeret elektricitet, der er fremstillet ved hjælp af bestemte kilder, pålægges en højere afgift end finsk elektricitet, der er fremstillet ved hjælp af tilsvarende kilder, er den i relation til den regel, der fastlægges i de anførte domme, umiddelbart uforenelig med artikel 95, stk. 1. Dette ville naturligvis ikke være tilfældet, hvis det kunne godtgøres, at hele den importerede elektricitet hidrørte fra kilder, der indebar, at afgiften ville være den samme som eller højere end enhedssatsen for importeret elektricitet, hvis elektriciteten var blevet fremstillet i Finland. Hvis hele den importerede elektricitet eksempelvis var blevet fremstillet ved hjælp af atomkraft, ville den samlede afgift på 2,2 p/kWh, som den ville være blevet pålagt, være mindre end den samlede afgift på 2,4 p/kWh, som pålægges elektricitet fremstillet ved hjælp af atomkraft i Finland. Men da der er enighed om, at det ikke er muligt at fastslå, efter hvilken metode importeret elektricitet er blevet fremstillet, må det antages, at afgiften på importeret elektricitet i hvert fald i nogle tilfælde overstiger afgiften på indenlandsk elektricitet, der er fremstillet ved hjælp af tilsvarende kilder [39].

50. Den finske regering gør imidlertid gældende, at afgiftsstrukturen er begrundet i miljømæssige hensyn. Den henviser til Domstolens faste praksis, hvorefter fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ikke begrænser den enkelte medlemsstats frihed til at indføre en differentieret afgiftsordning for visse produkter, heller ikke selv om disse må anses for lignende varer, jf. traktatens artikel 95, når dette sker efter objektive kriterier, såsom arten af de benyttede råstoffer eller den anvendte fremstillingsmetode, og hvorefter sådanne afgiftsforskelle er forenelige med fællesskabsretten, hvis de forfølger mål i den økonomiske politik, der også er forenelige med kravene i traktaten og Fællesskabets øvrige retsforskrifter [40]. Den påpeger, at sådanne kriterier ifølge traktatens artikel 130 R, som fastlægger målene for Fællesskabets politik på miljøområdet, omfatter miljømæssige hensyn. Differentieret afgiftsbelastning af elektricitet fremstillet på grundlag af forskellige kilder er efter dens

36 — Rewe-dommen og Bobie-dommen, jf. fodnote 36.

37 — Dommene i sagerne Kommissionen mod Luxembourg og Kommissionen mod Belgien, jf. fodnote 16.

38 — Dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, jf. fodnote 36.

39 — Jf. dommene i sagerne Kommissionen mod Luxembourg (fodnote 16), præmis 25, Kommissionen mod Belgien (fodnote 16), præmis 16, og Kommissionen mod Grækenland (fodnote 36), præmis 20.

40 — Jf. eksempelvis dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (fodnote 19), præmis 6.

opfattelse den eneste måde, hvorpå afgiftsbelastningen af elektricitet kan sammenkædes med miljøhensyn.

51. Selv om det er rigtigt, at Domstolen har anerkendt, at differentierede afgiftsordninger kan være begrundet i objektive kriterier, har den altid gjort denne frihed betinget af, at de — for at være forenelige med fællesskabsretten — nærmere skal være udformet således, at såvel enhver form for direkte eller indirekte forskelsbehandling af varer importeret fra andre medlemsstater som enhver form for beskyttelse af konkurrerende indenlandske varer undgås [41]. Selv hvor den differentierede afgiftsbelastning har lovlige sociale eller økonomiske formål (og selv før artikel 130 R blev indsat i traktaten, havde Domstolen anerkendt, at miljøhensyn kunne være et lovligt formål [42]), kræver grundreglen om forbud mod forskelsbehandling, at afgifternes virkning er neutral, hvorfor afgiftsmæssige fordele, såsom undtagelse fra eller nedsættelse af afgifter, også må omfatte importerede varer, der opfylder samme betingelser som de indenlandske varer, der er omfattet af dem [43].

52. Det kan nævnes, at en medlemsstat, som ønsker at anvende differentierede afgiftssatser baseret på objektive kriterier, såsom fremstillingsmetoden i den foreliggende sag, har ret til at forlange passende dokumentation fra importøren for, at de pågældende kriterier er opfyldt, hvis dette er muligt, forudsat at dokumentationskravene ikke er mere strikte end for lignende indenlandske varer eller står i misforhold til det forfulgte formål, nemlig at udelukke faren for svig [44].

53. Men hvis dette ikke er muligt, kan en ordning med differentierede afgifter for indenlandske varer baseret på fremstillingsmetoden og en enhedsafgift for importerede varer ifølge den eksisterende retspraksis ikke forenes med artikel 95, eftersom Domstolen har fastslået, at differentieret behandling ikke kan begrundes med praktiske vanskeligheder med at fastslå, hvilke importerede varer der opfylder forskellige kriterier. Domstolen udtalte i Rewe-dommen [45]:

»[Over for en konstateret overtrædelse af artikel 95] kan det ikke gøres gældende, at når der gælder en fast afgift for det indførte produkt, medens det indenlandske produkt pålægges afgift efter degressive eller progressive skalaer, er grunden, at der i det første tilfælde ikke kan foretages de nødvendige undersøgelser.

41 — Jf. eksempelvis dom af 15.3.1983, sag 319/81, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 601, præmis 13, og af 4.3.1986, sag 106/84, Kommissionen mod Danmark, Sml. s. 833, præmis 22.

42 — Dom af 8.1.1980, sag 21/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1.

43 — Jf. dommene i sagerne Kommissionen mod Italien (fodnote 43), præmis 14 og 15, og Kommissionen mod Frankrig (fodnote 19), præmis 7.

44 — Jf. dommene i sagerne Kommissionen mod Italien (fodnote 43), præmis 20 og 21, og Kommissionen mod Frankrig (fodnote 19), præmis 14 og 15.

45 — Jf. fodnote 36.

Hvis det faktisk skulle vise sig umuligt at pålægge de indenlandske og indførte produkter afgifter, der er lige degressive eller progressive, er det under alle omstændigheder med henblik på at overholde det i artikel 95 fastsatte forbud mod forskelsbehandling muligt at pålægge begge produkter den samme faste afgift« [46].

54. Hvis det i den foreliggende sag derfor er praktisk umuligt for importøren at dokumentere, hvilken metode elektriciteten er fremstillet efter, har importmedlemsstaten tilsyneladende kun én mulighed, nemlig at pålægge importerede varer punktafgift efter den laveste sats for indenlandsk fremstillede varer. På baggrund af Domstolens praksis er en energiafgiftsordning, hvor afgiften på importeret elektricitet er højere end afgiften på indenlandsk fremstillet elektricitet, om det så kun er i visse tilfælde, i strid med traktatens artikel 95, stk. 1.

55. Den foreliggende sag frembyder imidlertid visse træk, som ikke er sammenfaldende med nogen af dem, der forekommer i de nævnte domstolsafgørelser, og som sår tvivl om, hvorvidt de eksisterende regler også bør finde anvendelse på den.

56. Først og fremmest synes der at være en tvingende begrundelse for den afgiftsordning, som den aktuelle sag drejer sig om. Det fremgår, at de differentierede afgifter på indenlandsk elektricitet blev fastsat for at fremme mere miljøvenlige produktionsmetoder. Den finske regerings påstand herom støttes af afgiftsstrukturen, der rækker fra meget høje afgiftssatser for elektricitet fremstillet ved hjælp af tung fuelolie og kul til meget lave afgifter på vandkraftbaseret strøm. At der gælder en gennemsnitssats for importeret elektricitet er selvfølgelig uden betydning for miljøvirkningen af den importerede elektricitet i det land, hvor den fremstilles, men det har tilsyneladende været meningen, at denne sats skulle svare til gennemsnitssatsen for indenlandsk fremstillet elektricitet og dermed gøre det muligt for Finland at bevare sine miljøbegrundede afgiftssatser for indenlandsk fremstillet elektricitet. Domstolen har i sine afgørelser vedrørende artikel 95 endnu ikke taget direkte stilling til, i hvilken udstrækning miljøhensyn kan tjene som begrundelse for at anvende differentierede afgifter. Sådanne hensyn var en del af motiveringen for den gunstige afgiftsbelastning af regenererede olieprodukter i sagen Kommissionen mod Italien [47], men Domstolen udtalte sig ikke om dette aspekt. Generaladvokat Mayras behandlede det imidlertid i sit forslag til afgørelse. Efter at have draget den foreløbige konklusion, at forskellighederne i de nationale miljølovgivninger kunne bevirke forskellige afgiftssatser for indenlandske regenererede smøreolier og for tilsvarende indførte produkter, som kunne påvirke det fælles marked og fremkalde konkurrencefordrejning, fortsatte han: »Fjernelsen af disse forskelle må dog på ingen måde bevirke, at miljøbeskyttelsen ... bringes i fare« [48].

46 — Præmis 15. Jf. også dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland (fodnote 36), præmis 24.

47 — Jf. fodnote 43.

48 — S. 21.

57. Siden denne sag og andre afgørelser fra Domstolen vedrørende artikel 95 er traktaterne blevet ændret for at give miljømæssige mål større vægt. Således henvises der i præamblen til traktaten om Den Europæiske Union til, at medlemsstaterne er besluttet på at fremme økonomiske og sociale fremskridt i tilvejebringelsen af øget miljøbeskyttelse [49]. Det hedder i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, som ændret ved traktaten om Den Europæiske Union, at Fællesskabet bl.a. har til opgave at fremme en bæredygtig og ikke-inflationær vækst, som respekterer miljøet [50], og at dets virke skal indebære indførelse af en miljøpolitik [51]. Den allerede omtalte artikel 130 R vedrører Fællesskabets politik på miljøområdet og bestemmer navnlig, at kravene med hensyn til miljøbeskyttelse skal integreres i udformningen og gennemførelsen af Fællesskabets politikker på andre områder [52]. Som generaladvokat Fennelly bemærkede i en nylig sag, er Fællesskabets kompetence og ansvar med henblik på at sikre respekten for miljøet i princippet et uomgængeligt tillæg til dets kompetence og ansvar i forhold til reguleringen af økonomisk aktivitet [53].

58. For så vidt angår politikken med hensyn til elforsyning understreger præamblen til direktiv 90/547/EØF om transit af elektricitet gennem de overordnede net [54] den betydning, Rådet tillægger fremstillingsmetodernes miljøvirkninger:

»Energipolitikken bør, i endnu højere grad end de øvrige foranstaltninger i forbindelse med oprettelsen af det indre marked, iværksættes ikke blot for at begrænse omkostningerne og stimulere konkurrencen, men ligeledes tage hensyn til forsyningssikkerheden og energiproduktionens respekt for miljøet.

For at dette mål kan nås, bør der tages hensyn til elsektorens særpræg« [55].

59. Endnu et særligt træk, som den foreliggende sag frembyder, er, at elektricitet, som nævnt ovenfor, er en usædvanlig vare, som det er vanskeligt at sidestille med andre varer. Da den ikke kan lagres, fremstilles den på samme tid, som den sendes ud på nettet og stilles til rådighed for forbrug. Af samme årsag er der enighed om, at det ikke kun er vanskeligt, men umuligt at fastslå, hvilken kilde den importerede elektricitet hidrører

49 — Syvende betragtning i præamblen.

50 — Artikel 2.

51 — Artikel 3, litra k).

52 — Artikel 130 R, stk. 2, tredje punktum.

53 — Dom af 11.7.1996, sag C-44/95, Royal Society for the Protection of Birds, Sml. I, s. 3805, punkt 45 i forslaget til afgørelse.

54 — EFT 1990 L 313, s. 30.

55 — Fjerde og femte betragtning.

fra, og dermed hvilken metode den er fremstillet efter. Derfor bør man muligvis ikke anvende de regler, som er fastlagt i sager vedrørende varer som alkohol, olie og øl, hvis kilder er lettere at identificere, på elektricitet.

60. Domstolens hidtidige praksis kan udlægges således, at en afgiftsordning med differentierede satser for indenlandske varer og et gennemsnit af disse satser for tilsvarende importerede varer aldrig kan være forenelig med artikel 95, da det kan resultere i højere afgift på nogle importerede varer end på tilsvarende indenlandske varer, hvis importerede varer pålægges afgift efter en sats, der repræsenterer et gennemsnit af de differentierede satser, der gælder for indenlandsk fremstillede varer [56]. Så kategorisk en konklusion forekommer uhensigtsmæssig, når de importerede varer, sådan som det er tilfældet med elektricitet, uudredeligt blandes, således at det er umuligt at bevise eller endog identificere noget enkeltstående tilfælde af en højere afgiftsbyrde. Navnlig i tilfælde, hvor, som i det foreliggende, de differentierede satser for indenlandsk fremstillede varer er baseret på fremstillingsmetoden, og det er umuligt at fastslå, hvilken metode de importerede varer er fremstillet efter, eller endog at identificere de importerede varers producenter, ville en strikt anvendelse af Domstolens hidtidige afgørelser i praksis betyde, at en medlemsstat aldrig ville kunne pålægge indenlandsk fremstillede varer differentierede afgifter.

56 — Jf. de i fodnote 40 nævnte sager.

61. På samme måde var det manglen på et gennemførligt alternativ, der fik traktatgiverne til i artikel 97 at bestemme, at medlemsstater, der opkræver omsætningsafgift som en kumulativ flerledsafgift, kan fastsætte gennemsnitssatser for varer eller grupper af varer, dog under iagttagelse af de i traktatens artikel 95 og 96 anførte principper. Omsætningsafgiftens udbredelse til at omfatte mange grupper varer og tjenesteydelser betød ganske vist, at gennemsnitssatser senere blev anset for en utilfredsstillende løsning, hvorfor fællesskabslovgiver i sidste instans erstattede ordningerne med en kumulativ flerledsafgift med det fælles merværdiafgiftssystem. De problemer, der gør sig gældende med hensyn til elektricitet, er imidlertid langt mere specifikke og hænger sammen med denne vares særlige træk. Det ville forekomme mig urimeligt, hvis man i mangel af fællesskabsregler på området berøvede medlemsstaterne enhver mulighed for at anvende differentierede afgiftsordninger for at forfølge miljøpolitiske mål i forbindelse med elektricitetsproduktionen, når man tager i betragtning, at korrekt beregnede gennemsnitssatser ikke indebærer nogen generel hindring for importen, at det ikke er muligt at påvise eller kvantificere eventuelle specifikke tilfælde af forskelsbehandling, og at der for nærværende ikke synes at være andre midler til rådighed, der gør det muligt at nå det miljømæssige mål.

62. For at en enhedsafgift på importerede varer kan accepteres under sådanne omstændigheder, skal gennemsnittet dog være beregnet korrekt. Navnlig skal det være vejet således, at det afspejler rækken af indenlandsk fremstillede varer, der er pålagt differentierede afgifter, nøjagtigt; desuden skal det på baggrund af de skiftende produktionsmønstre med regelmæssige mellemrum kontrolleres, om vejningen er korrekt. Den oversigt, som den finske regering har fremlagt

(gengivet i punkt 9), lader formode, at den afgift på 22 FIM/MWh, der er pålagt den importerede elektricitet, ikke repræsenterer et gennemsnit af de afgiftssatser, der gælder for indenlandsk fremstillet elektricitet, vejet efter, hvor store mængder der hidrører fra hver enkelt kilde (idet jeg antager, at de opgivne procentandele for den indenlandske produktion afspejler det faktiske indenlandske forbrug):

Elektricitetskilde	*A FIM/MWh*	*B Procentdel af produktionen*	*A × B*
Tung olie	43	2%	86
Kul	43	19%	817
Tørv	9	8%	72
Naturgas	15	9%	135
Atomkraft	24	27%	648
Vandkraft	4	17%	68
		82%	1 826
Vejet gennemsnitssats for indenlandsk fremstillet elektricitet (bortset fra de 8% af den indenlandske produktion, der er fritaget for afgift)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Anvendt afgiftssats for importeret elektricitet (svarende til 10% af forbruget)			22

På grundlag af disse tal svarer afgiften på importeret elektricitet til omkring halvdelen af afgiften på indenlandsk elektricitet fremstillet ved hjælp af tung olie og kul (som repræsenterer 23 % $\left(\frac{2\,\% + 19\,\%}{90\,\%}\right)$ af den samlede indenlandske produktion) og til lidt under halvdelen af afgiften på indenlandsk elektricitet fremstillet ved hjælp af atomkraft (som repræsenterer 30% $\left(\frac{27\%}{90\%}\right)$ af den samlede indenlandske produktion).

63. Det påhviler imidlertid den nationale ret at kontrollere rigtigheden af de tal, som den finske regering har fremlagt, og af den deraf følgende gennemsnitsafgift, som lovligt kan pålægges importeret elektricitet. Det skal nævnes, at Outokumpu har fremlagt tal, som er en smule anderledes. Desuden fremgår det, at der i gennemsnitssatsen på 22 FIM/MWh ikke er taget hensyn til de elektricitetskategorier, som er fritaget for afgift (bl.a. elektricitet fremstillet ved hjælp af visse industrielle affaldsprodukter og af generatorer med en mindre effekt end to megavoltampere). Hvis det er rigtigt, må den natio-

nale ret kontrollere, om denne elektricitet konkurrerer med den importerede elektricitet. Det ville være tilfældet, hvis den blev sendt ud på nettet.

64. På baggrund af ovenstående betragtninger drager jeg den konklusion, at en afgiftsordning for elektricitet som den, den foreliggende sag drejer sig om, ikke bør anses for at være i strid med artikel 95, hvis gennemsnitssatsen for importeret elektricitet er beregnet korrekt.

Forslag til afgørelse

65. Derfor foreslår jeg, at de spørgsmål, som Uudenmaan lääninoikeus har forelagt Domstolen, besvares således:

»1) En national afgiftsordning for elektricitet, hvorefter indenlandsk fremstillet elektricitet pålægges punktafgift efter differentierede satser, som i det væsentlige afhænger af fremstillingsmetoden, mens importeret elektricitet uanset fremstillingsmetoden pålægges afgift efter en enhedssats, der svarer til gennemsnittet af samtlige de for indenlandsk elektricitet gældende satser, er ikke en afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel i EF-traktatens artikel 9 og 12's forstand, men en intern afgift i EF-traktatens artikel 95's forstand.

2) Traktatens artikel 95 forbyder ikke en afgiftsordning for elektricitet, hvorefter indenlandsk fremstillet elektricitet pålægges punktafgift efter differentierede satser, som i det væsentlige afhænger af fremstillingsmetoden, med det formål at fremme mere miljøvenlige fremstillingsmetoder, mens importeret elektricitet, hvis fremstillingsmetode ikke kan fastslås, pålægges afgift efter en enhedssats, der svarer til et korrekt vejet gennemsnit af samtlige de satser, der gælder for indenlandsk fremstillet elektricitet.«