CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL F. G. JACOBS

van 13 november 1997 *

1. Is het verenigbaar met het gemeenschapsrecht, en inzonderheid met de artikelen 12 en 95 van het Verdrag, dat een lidstaat over ingevoerde elektriciteit een forfaitaire belasting heft, terwijl in het binnenland geproduceerde elektriciteit op grond van ecologische overwegingen verschillend wordt belast, in hoofdzaak naar gelang van het productieprocédé? Dat is in wezen de vraag die de Uudenmaan lääninoikeus (administratieve rechtbank van de provincie Uusimaa, Finland) aan het Hof heeft voorgelegd.

De nationale wettelijke regeling

2. De hiernavolgende uiteenzetting van de nationale wettelijke regeling is nagenoeg letterlijk overgenomen uit de verwijzingsbeschikking.

3. Op grond van de Eräiden energialähteiden valmisteverosta annettu laki (Finse wet nr. 1473/94 betreffende de accijns op bepaalde energiebronnen) [1] is over steenkool, turf, aardgas, elektriciteit en tallolie aan de Finse Staat een accijns verschuldigd die bestaat uit een basisbelasting en een aanvullende belasting. De douane is belast met het beheer van de accijnsheffing op de in de wet bedoelde producten. In de wet wordt onder elektriciteit verstaan elektrische energie die valt onder post 2716 van het douanetarief, die wordt genoemd in de bij de wet gevoegde belastingtabel. Accijns op elektriciteit is verschuldigd door degene die:

1) in Finland door middel van kernenergie of waterkracht elektriciteit produceert;

2) in het kader van zijn winstgevende activiteiten elektriciteit uit de Gemeenschap afneemt of uit derde landen invoert.

Accijns op elektriciteit is evenwel niet verschuldigd over elektrische energie die wordt geproduceerd in generatoren met een vermogen van minder dan twee megavoltampère. Bovendien behoeft blijkbaar evenmin accijns te worden betaald over met behulp van bepaalde industriële afvallen geproduceerde elektriciteit en elektriciteit die wordt geproduceerd met behulp van turf, indien de productie niet meer dan 25 000 MWh per jaar bedraagt.

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — Deze wet is blijkbaar ingetrokken bij wet nr. 1260/96 van 30 december 1996 betreffende de accijns op elektriciteit en bepaalde brandstoffen, die op 1 januari 1997 in werking is getreden.

4. De bij de wet gevoegde belastingtabel is de volgende:

Product	*Productgroep*	*Basisbelasting*	*Aanvullende belasting* [1]
Steenkool, steenkoolbriketten, van steenkool vervaardigde vaste brandstoffen, bruinkool	1	—	116,1 FIM/ton
Turf	2	—	3,5 FIM/MWh
Aardgas, gasvormige producten	3	—	11,2 p/nm^{3*}
Elektrische energie			
— geproduceerd d. m. v. kernenergie	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— geproduceerd d. m. v. waterkracht	5	—	0,4 p/kWh
— ingevoerd	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Tallolie	7	18,55 p/kg	—

1 — „FIM" en „p" zijn de afkortingen van de Finse munteenheden markka en penni. „kWh" en „MWh" zijn de afkortingen van kilowattuur en megawattuur.

* De voor de periode van 1 januari 1995 tot 31 december 1997 over aardgas verschuldigde belasting wordt met 50 % verlaagd.

5. De belastingheffing over steenkool, elektriciteit, aardgas, turf, turfstrooisel en ruwe tallolie berustte op ecologische overwegingen. De totale belasting op de invoer van elektriciteit was zodanig vastgesteld, dat zij overeenkwam met de gemiddelde belasting op in Finland geproduceerde elektriciteit. Er was geen rekening gehouden met de belastingverlaging voor turf en aardgas.

De feiten en de procedure in het hoofdgeding

6. Outokumpu Oy (hierna: „Outokumpu") is de moedervennootschap van een groep die behoort tot de grootste industriële verbruikers van elektriciteit in Finland. Outokumpu verkoopt onder meer elektriciteit aan haar dochtermaatschappijen. Sinds 1 november 1995 voert Outokumpu op grond van een vijfjarige leveringsovereenkomst elektriciteit in van een Zweedse producent. Vóór de levering van elektriciteit op grond van die overeenkomst vond er tussen 18 september en 9 oktober 1995 een proeflevering plaats door de Zweedse vennootschap aan Outokumpu. Van deze proeflevering deed Outokumpu aangifte bij het regionaal douanekantoor te Helsinki en in een begeleidend schrijven bij deze aangifte liet zij weten, dat haars inziens de heffing van de elektriciteitsbelasting in strijd was met de artikelen 12 en 13 EG-Verdrag en dat om die reden geen belasting mocht worden geheven. Het douanekantoor besliste evenwel, dat de belasting verschuldigd was. Outokumpu stelde tegen de aanslag beroep in bij de lääninoikeus.

7. De lääninoikeus schorste de behandeling van de zaak en verzocht het Hof om een prejudiciële beslissing over de verenigbaarheid van de belasting met het gemeenschapsrecht. De gestelde vragen worden voorafgegaan door de volgende samenvatting van de hoofdlijnen van de betrokken nationale wettelijke regeling:

„Volgens de Finse nationale wettelijke regeling betreffende de belastingheffing op energie wordt in Finland over aldaar geproduceerde elektrische energie elektriciteitsaccijns geheven, waarvan de hoogte afhangt van het productieprocédé van de elektriciteit. Over door middel van kernenergie geproduceerde elektriciteit wordt accijns geheven ten belope van 1,5 p/kWh basisbelasting en 0,9 p/kWh aanvullende belasting. Over door middel van waterkracht geproduceerde elektriciteit wordt enkel accijns geheven ten belope van 0,4 p/kWh aanvullende belasting. Over elektriciteit die volgens een ander procédé, bijvoorbeeld met behulp van steenkool, wordt verkregen, wordt accijns geheven op de grondslag van de hoeveelheid grondstoffen die is gebruikt voor de productie van elektriciteit. Over volgens bepaalde procédés geproduceerde elektrische energie, bijvoorbeeld in generatoren met een vermogen van minder dan twee megavoltampère, wordt helemaal geen accijns geheven. Over ingevoerde elektriciteit wordt onafhankelijk van het productieprocédé accijns geheven ten belope van 1,3 p/kWh basisbelasting en 0,9 p/kWh aanvullende belasting. De elektriciteitsaccijns over ingevoerde elektriciteit wordt dus op een andere grondslag vastgesteld dan die over in het binnenland geproduceerde elektriciteit. De heffing van accijns op de grondslag van het productieprocédé van de energie berust volgens de wetsgeschiedenis op overwegingen die verband houden met het milieu. De accijns over ingevoerde elektriciteit wordt evenwel niet vastgesteld op de grondslag van het productieprocédé van de elektriciteit. De accijns over ingevoerde elektriciteit is hoger dan de laagste accijns die over in het binnenland geproduceerde elektriciteit wordt geheven, maar lager dan de hoogste accijns over in het binnenland geproduceerde elektriciteit. De accijns over ingevoerde elektriciteit wordt geheven van de importeur, terwijl de accijns over in het binnenland geproduceerde elektriciteit wordt geheven van de producent van de elektriciteit.

1) Dient de op de hierboven beschreven wijze voor ingevoerde elektriciteit vastgestelde elektriciteitsaccijns te worden beschouwd als een in de artikelen 9 en 12 EG-Verdrag bedoelde heffing van gelijke werking als een invoerrecht?

2) Indien er geen sprake is van een heffing van gelijke werking als een invoerrecht, dient dan de op de hierboven beschreven wijze voor ingevoerde elektriciteit vastgestelde elektriciteitsaccijns te worden beschouwd als een in artikel 95 EG-Verdrag bedoelde discriminerende belasting op producten uit de overige lidstaten?"

8. Schriftelijke opmerkingen werden ingediend door Outokumpu, de Finse regering, de Franse regering en de Commissie. Outokumpu, de Finse regering en de Commissie waren bij de mondelinge behandeling vertegenwoordigd.

9. Verzoekster heeft uitvoerige details verschaft over de toepasselijke wettelijke regeling. Aangezien de nationale rechter evenwel met het oog op de voorgelegde vragen de grondtrekken op voorbeeldige en heldere wijze heeft aangegeven, zowel in de aan de vragen voorafgaande samenvatting als in het

hierboven [2] weergegeven overzicht van de wettelijke regeling, zie ik af van een gedetailleerdere uiteenzetting van de wettelijke regeling; wel wil ik de volgende tabel vermelden die is overgelegd door de Finse regering, die een vergelijking bevat van de belastingdruk op elektriciteit naargelang de bron ervan.

Elektriciteitsbron	*FIM/MWh*	*Percentage van productie*
Zware stookolie	43	2 %
Steenkool	43	19 %
Turf	9	8 %
Aardgas	15	9 %
Nucleair	24	27 %
Hydraulisch	4	17 %
Ingevoerd	22	10 % (van het verbruik)

De verdragsbepalingen

10. De artikelen 9 en 12 van het Verdrag, voor zover relevant in casu, luiden als volgt:

„Artikel 9

1. De Gemeenschap is gegrondvest op een douane-unie welke zich uitstrekt over het gehele goederenverkeer en welke (...) het verbod medebrengt van in- en uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling (...)

Artikel 12

De lidstaten onthouden zich ervan onderling nieuwe in- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking in te voeren en de rechten en heffingen te verhogen welke zij in hun onderlinge handelsbetrekkingen toepassen."

11. Artikel 95 van het Verdrag luidt als volgt:

„De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van

2 — Punten 3-5.

welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd.

Uiterlijk aan het begin van de tweede etappe zullen de lidstaten de bepalingen die bij de inwerkingtreding van dit Verdrag bestaan en strijdig zijn met bovengenoemde regels afschaffen of herzien."

De aard van de accijns

12. Vooraf zij opgemerkt, dat het Hof heeft verklaard, dat elektriciteit een „goed" is; derhalve zijn de verdragsbepalingen inzake goederen en niet die inzake diensten aan de orde. [3] Zoals de Commissie stelt, kunnen de bijzondere kenmerken van elektriciteit evenwel aanleiding geven tot problemen bij de indeling in een stelsel van goederenheffing. De Finse regering voegt hieraan toe, dat de markt van de verkoop van elektriciteit tussen lidstaten aanzienlijk minder ontwikkeld en geliberaliseerd is dan de markt van de meeste andere goederen. Nationale beperkingen — van wetgevende, technische en andere aard — staan in de weg aan het vrije handelsverkeer in elektriciteit binnen de Gemeenschap, ook al delen de noordse landen een geüniformeerd net dat het handelsverkeer in elektriciteit mogelijk maakt.

13. Het is vaste rechtspraak, dat een bepaalde heffing niet gelijktijdig een heffing van gelijke werking in de zin van de artikelen 9 en 12 en een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 kan zijn. [4]

14. Het is eveneens vaste rechtspraak van het Hof, dat elke eenzijdig opgelegde geldelijke last, ongeacht de benaming of de structuur ervan, die wegens grensoverschrijding over goederen wordt geheven en geen douanerecht stricto sensu is, een heffing van gelijke werking in de zin van de artikelen 9 en 12 EEG-Verdrag vormt. [5] Een dergelijke last valt evenwel niet onder deze kwalificatie, wanneer hij behoort tot een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor categorieën producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve, onafhankelijk van de oorsprong van de producten toegepaste criteria, in welk geval hij binnen de werkingssfeer van artikel 95 van het Verdrag valt.

3 — Arresten van 27 april 1994, Almelo (C-393/92, Jurispr. blz. I-1477, punt 28), en 23 oktober 1997, Commissie/Italië (C-158/94, Jurispr. blz. I-5789, punten 14-20).

4 — Zie, heel recentelijk, arresten van 17 juli 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Jurispr. blz. I-4085, punt 19), en 17 september 1997, Fricarnes (C-28/96, Jurispr. blz. I-4939, punt 19).

5 — Zie, heel recentelijk, arresten Haahr Petroleum, punt 20, en Fricarnes, punt 20, beide aangehaald in voetnoot 5.

15. Hoewel, zoals ik in mijn conclusie bij het arrest Haahr Petroleum [6] heb uiteengezet, de parallelle begrippen douanerechten en heffingen van gelijke werking, enerzijds, en met artikel 95 strijdige binnenlandse belastingen, anderzijds, zeer dicht bij elkaar liggen [7], heeft het Hof sinds zijn eerste uitspraken over het onderscheid tussen die begrippen herhaaldelijk verklaard, dat het wezenlijke kenmerk waardoor een heffing van gelijke werking als een douanerecht zich van een binnenlandse belasting onderscheidt, is te zoeken in de omstandigheid dat eerstgenoemde heffing uitsluitend het ingevoerde product als zodanig treft, terwijl een binnenlandse belasting ingevoerde en nationale producten gelijkelijk treft. [8]

16. Aangezien de Finse elektriciteitsbelasting zowel voor ingevoerde als voor in het binnenland geproduceerde elektriciteit geldt, lijkt het op het eerste gezicht duidelijk, dat zij geen heffing van gelijke werking als een douanerecht is.

17. De Finse en de Franse regering en de Commissie zijn het hierover eens en stellen, dat de belasting, die behoort tot een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, moet worden getoetst aan artikel 95 van het Verdrag.

18. De Finse regering vergelijkt een hypothetische belasting die uitsluitend wegens grensoverschrijding over ingevoerde producten wordt geheven en die een heffing van gelijke werking als een douanerecht zou zijn, met een belasting als die welke in casu in het geding is, die zowel voor ingevoerde als voor nationale producten geldt. In beide gevallen vindt het belastbare feit plaats op het tijdstip waarop de elektriciteit het nationale net bereikt. De belasting op ingevoerde elektriciteit behoort tot een algemeen stelsel van belastingen op de productie waarin de hoogte van de belasting wordt bepaald door het productieprocédé. Enkel wanneer dit niet mogelijk is, wordt de belasting vastgesteld op de grondslag van het eindproduct. De belasting wordt dus zowel over in Finland geproduceerde elektriciteit als over ingevoerde elektriciteit geheven. De belasting wordt geïnd door dezelfde instantie. De belasting had niet tot doel, de prijzen van ingevoerde en nationale producten met elkaar in overeenstemming te brengen, doch een tarief voor ingevoerde elektriciteit vast te stellen dat overeenkwam met het gemiddelde tarief van de belasting op in Finland geproduceerde elektriciteit.

19. De Franse regering merkt op, dat de betrokken wettelijke regeling behoort tot een algemeen stelsel van belastingheffing over energie, dat van toepassing is op de meeste andere energiebronnen dan aardolie. Zij verwijst naar 's Hofs verklaring in de zaak Denkavit [9], dat, wil een heffing op ingevoerde producten deel uitmaken van een stelsel van binnenlandse belastingen, zij gelijksoortige binnenlandse en ingevoerde producten even zwaar en in hetzelfde stadium van verhandeling dient te belasten en dat ook het belastbare feit voor beide producten hetzelfde

6 — Aangehaald in voetnoot 5.

7 — Punt 38.

8 — Zie, bijvoorbeeld, arresten van 22 maart 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Jurispr. blz. 595, punt 28); 28 januari 1981, Kortmann (32/80, Jurispr. blz. 251, punt 18), en 7 mei 1987, Co-Frutta (193/85, Jurispr. blz. 2085, punt 9).

9 — Arrest van 31 mei 1979 (132/78, Jurispr. blz. 1923, punt 8).

moet zijn. Volgens de Franse regering wordt in casu aan die vereisten voldaan.

20. In de eerste plaats wordt in Finland geproduceerde elektriciteit belast op het tijdstip van de productie, wat er in de praktijk op neerkomt dat zij wordt belast op het tijdstip waarop zij het net bereikt. Dit geldt immers zelfs voor elektriciteit die wordt opgewekt uit andere bronnen dan kernenergie of waterkracht: hoewel economisch gezien die bronnen worden belast, is de belasting niettemin rechtstreeks evenredig aan de hoeveelheid elektrische energie die uit die bronnen aan het net wordt geleverd. Ingevoerde elektriciteit wordt op dezelfde wijze belast wanneer zij het nationale net bereikt. Volgens de Franse regering behoeft dus generlei symbolische betekenis aan de grensoverschrijding te worden gehecht.

21. In de tweede plaats kan niet worden ontkend, dat het om een unitaire belasting gaat, ook al verschillen de tarieven voor in het binnenland geproduceerde en ingevoerde elektriciteit. Eén en dezelfde wet is van toepassing en ook al zijn er verschillende tarieven, er is geen sprake van een tarief voor de nationale productie en een afzonderlijk tarief voor de invoer. Zou „verschillende tarieven" altijd „verschillende belastingen" betekenen, dan zou artikel 95 nimmer toepassing vinden in geval van verschillende tarieven; de Franse regering betwijfelt, of dat de bedoeling van de auteurs van het Verdrag is geweest.

22. De Commissie merkt op, dat er een aantal grensgevallen bestaat in de „grijze zone" tussen de artikelen 9 en 12 enerzijds en artikel 95 anderzijds. Er zijn duidelijk verschillen in de grondslag waarop ingevoerde en in het binnenland geproduceerde elektriciteit in casu worden belast. Het feit dat fiscaal gezien onderscheid wordt gemaakt tussen nationale en ingevoerde producten betekent evenwel niet noodzakelijkerwijs, dat artikel 95 geen toepassing vindt, aangezien dit artikel juist tot doel heeft, elke discriminatie ten nadele van ingevoerde goederen te voorkomen. De Commissie is derhalve — mijns inziens terecht — van mening, dat elk grensgeval in zijn geheel moet worden beoordeeld, waarbij rekening moet worden gehouden met de algemene doelstellingen en de aard van het betrokken belastingstelsel en de inhoud en de gevolgen van de op ingevoerde en nationale producten toepasselijke stelsels met elkaar moeten worden vergeleken. Zijn de verschillen dermate geprononceerd, dat een eenvoudige vergelijking niet mogelijk is, dan zou dat erop duiden, dat de artikelen 9 en 12 in het geding zijn.

23. Volgens de Commissie blijkt het stelsel van belastingheffing over energie in Finland een algemeen belastingstelsel te zijn: de heffing van de belasting over zowel ingevoerde als nationale producten en de procedure voor de vaststelling ervan zijn neergelegd in één en dezelfde wettelijke regeling, de belasting op ingevoerde elektriciteit lijkt zodanig te zijn berekend dat zij overeenkomt met het gemiddelde tarief van de belasting op in het binnenland geproduceerde elektriciteit, dezelfde instantie, te weten de douane, ziet toe op de heffing van de belasting, en alle opbrengsten vloeien naar de staat. De vast te stellen verschillen kunnen worden gerechtvaardigd, wanneer rekening wordt gehouden met de moeilijkheid, ja zelfs de onmogelijkheid om het productieprocédé te gebruiken

als het doorslaggevende criterium voor het op ingevoerde elektriciteit toepasselijke tarief. De Commissie concludeert, dat de verschillen tussen de belasting op ingevoerde elektriciteit en die op in het binnenland geproduceerde elektriciteit niet voldoende geprononceerd zijn om eerstgenoemde belasting te kwalificeren als heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de artikelen 9 en 12. Voorts kan de belasting worden geacht integrerend deel uit te maken van het algemene Finse stelsel van accijnzen dat zowel voor nationale producten als voor producten van oorsprong uit andere lidstaten geldt.

24. Ik ben eveneens van mening, dat artikel 95 van toepassing is. Outokumpu stelt evenwel, dat de belasting op ingevoerde elektriciteit een heffing van gelijke werking als een douanerecht is en als zodanig in strijd is met de artikelen 9 en 12 van het Verdrag. Tot staving van die stelling voert zij een aantal argumenten aan.

25. In de eerste plaats stelt Outokumpu — hetgeen enigszins vanzelfsprekend is — dat de belasting op ingevoerde elektriciteit een invoerbelasting is. Dat feit op zich kan mijns inziens evenwel niet meebrengen, dat zij moet worden gekwalificeerd als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, omdat zulks aan artikel 95 elke betekenis zou ontnemen. Het fiscale kader waarbinnen een bestreden belasting wordt geheven, moet in zijn geheel worden onderzocht teneinde uit te maken, of zij alleen over de invoer wordt geheven dan wel over zowel ingevoerde als nationale producten, zij het tegen verschillende tarieven. [10]

26. In de tweede plaats noemt Outokumpu de bepaling van Fins recht volgens welke de belasting op ingevoerde elektriciteit verschuldigd is door de importeur, terwijl de belasting op in Finland geproduceerde elektriciteit verschuldigd is door de producent. Zij stelt, dat uit die bepaling duidelijk blijkt, dat de belasting op ingevoerde elektriciteit wordt geheven wegens de overschrijding van een grens tussen lidstaten. Dit argument is mijns inziens evenwel niet doorslaggevender dan het vorige argument: elke belasting op invoer kan worden geacht verschuldigd te zijn wegens grensoverschrijding. Zoals ik heb uiteengezet in mijn conclusie in de zaak Haahr Petroleum:

„In dit verband is het van belang onderscheid te maken tussen enerzijds het feit dat een belasting op het moment van invoer wordt geheven, en anderzijds de vraag, of die belasting uitsluitend ingevoerde goederen treft. Het gaat hier namelijk om twee heel verschillende dingen. Het feit dat de invoer van een goed de verplichting doet ontstaan om een bepaalde belasting te voldoen, is niet bepalend voor de vraag, of die belasting onder de artikelen 9 tot en met 13 dan wel onder artikel 95 valt. Zo ontstaat bijvoorbeeld de verplichting om belasting over de toegevoegde waarde over ingevoerde goederen te voldoen, op het moment waarop die goederen worden ingevoerd, maar dat betekent natuurlijk niet, dat deze belasting een heffing op importen is." [11]

27. Het Hof neigt hoe dan ook tot de conclusie, dat bepaalde uitdrukkelijk bij grens-

10 — Zie arrest Haahr Petroleum, aangehaald in voetnoot 5, punt 25.

11 — Arrest aangehaald in voetnoot 5, punt 43.

overschrijding geheven belastingen eerder onder artikel 95 dan onder de artikelen 9 en 12 vallen: zie bijvoorbeeld de zaak Commissie/Italië [12], die betrekking had op een „grenstoeslag" op bepaalde ingevoerde minerale oliën en derivaten, en de zaak Stier [13], waarin het Hof verklaarde, dat belastingen als de omzetbelasting waarom het in die zaak ging, onder de in artikel 95 gebezigde term binnenlandse belastingen vielen, ook al werden zij op het tijdstip van invoer geheven. [14]

28. In de derde plaats stelt Outokumpu, dat de belasting op ingevoerde elektriciteit in bepaalde gevallen niet van toepassing is op in het binnenland geproduceerde elektriciteit en derhalve een heffing van gelijke werking als een douanerecht is, voor zover zij inzonderheid uit een andere lidstaat ingevoerde producten, doch niet soortgelijke nationale producten treft. Dit argument heeft verscheidene elkaar overlappende aspecten en kan worden onderverdeeld in twee hoofdstellingen.

29. Om te beginnen betoogt Outokumpu, dat, wat elektriciteit betreft die in Finland wordt opgewekt uit andere bronnen dan waterkracht of kernenergie (te weten steenkool, aardgas, stookolie, turf), er geen belasting over het eindproduct als zodanig wordt geheven, omdat enkel de grondstoffen worden belast.

30. Naar mijn oordeel geeft dit argument evenwel blijk van een misvatting. Blijkens de verwijzingsbeschikking wordt de belasting op uit die bronnen opgewekte elektriciteit door de grondslag waarop het belastingtarief wordt berekend, onderscheiden van de belasting op ingevoerde elektriciteit en op in Finland door middel van kernenergie of waterkracht opgewekte elektriciteit. Ook al is dit onderscheid van doorslaggevend belang voor de vraag, of de belasting in strijd is met artikel 95, het kan niet verhinderen dat de belasting onder die bepaling valt. Het Hof heeft herhaaldelijk verklaard, dat belastingen op invoer en binnenlandse productie die op verschillende grondslagen berusten, moeten worden getoetst aan artikel 95: de Belgische en Luxemburgse bierzaken [15] leveren wellicht buitengewoon frappante overeenkomsten op. In die zaken was de accijns op de nationale bierproductie berekend op de grondslag van de daadwerkelijke hoeveelheid tussenproduct (warm wort) die bij de vervaardiging was gebruikt, terwijl de belasting op ingevoerd bier was berekend op de grondslag van de hoeveelheid eindproduct, waarop een correctie was toegepast om rekening te houden met de hoeveelheid wort die wordt verondersteld te zijn gebruikt bij de productie van bier.

31. Ook al werd de belasting geheven op de primaire bron van energie, dan zou dat hoe dan ook op zich niet betekenen, dat toepassing van artikel 95 was uitgesloten: het Hof overwoog al in een vroeg stadium, dat artikel 95, eerste alinea, alle belastingen betreft die — in alle stadia van voortbrenging en verhandeling tot aan de invoer van het product uit andere lidstaten — het nationale product daadwerkelijk en bepaaldelijk tref-

12 — Arrest van 8 januari 1980 (21/79, Jurispr. blz. 1).
13 — Arrest van 4 april 1968 (31/67, Jurispr. blz. 333).
14 — T. a. p., blz. 342.
15 — Arresten van 26 juni 1991, Commissie/Luxemburg (C-152/89, Jurispr. blz. I-3141), en Commissie/België (C-153/89, Jurispr. blz. I-3171).

fen. [16] Outokumpu erkent dit in haar subsidiaire motivering tot staving, dat de belasting in strijd is met artikel 95.

32. Voorts stelt Outokumpu een aantal punten aan de orde met betrekking tot de verschillende grondslagen waarop de belasting op invoer en op binnenlandse productie wordt berekend. Wat de binnenlandse productie betreft, is enkel door middel van kernenergie geproduceerde elektriciteit onderworpen aan de basisbelasting, terwijl deze belasting alle ingevoerde elektriciteit treft, die bovendien tegen een eenheidstarief wordt belast, terwijl de binnenlandse productie wordt belast tegen verschillende tarieven, behoudens enkele vrijstellingen die evenwel niet gelden voor ingevoerde elektriciteit, aangezien die vrijstellingen afhangen van de bron van energie, die niet kan worden vastgesteld op het tijdstip waarop de elektriciteit het net bereikt.

33. Dit argument is eveneens ongegrond. De Finse regering betwist de stelling van Outokumpu, dat een bepaalde hoeveelheid elektriciteit op het net in aanmerking kwam voor vrijstellingen, en stelde dat de vrijstellingen voor elektriciteit die wordt geproduceerd in generatoren met een vermogen van minder dan twee megavoltampère en voor een deel van de met behulp van turf geproduceerde elektriciteit, in de praktijk enkel betrekking hebben op elektriciteit die is geproduceerd voor verbruik door de producent, bijvoorbeeld in het geval van het noodaggregaat van een ziekenhuis. Ook al zou deze stelling juist zijn, dan zou het hoe dan ook ongewoon zijn, wanneer een belastingstelsel dat voorziet in bepaalde vrijstellingen voor binnenlandse productie niet onder artikel 95 valt, aangezien dit artikel juist is vastgesteld om dergelijke stelsels te regelen. Blijkens de rechtspraak van het Hof vindt artikel 95 hoe dan ook toepassing in dergelijke gevallen: zie bijvoorbeeld de zaken Schöttle [17] en Commissie/Frankrijk. [18] Het Hof heeft artikel 95 zelfs van toepassing verklaard wanneer alle vergelijkbare binnenlandse producten en de voor de vervaardiging daarvan gebruikte grondstoffen zijn vrijgesteld. [19]

34. In de vierde plaats beroept Outokumpu zich op het door het Hof opgestelde beginsel, dat de bestreden maatregel onder artikel 95 en niet onder de artikelen 9 en 12 van het Verdrag valt, wanneer zij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse heffingen waardoor nationale en ingevoerde producten volgens dezelfde criteria stelselmatig worden belast. [20] Zij voert vier criteria aan, die, naar zij stelt, verschillen naargelang de accijns over in het binnenland geproduceerde of ingevoerde elektriciteit wordt geheven, en concludeert dat de accijns een heffing van gelijke werking als een douanerecht is en geen binnenlandse belasting in de zin van artikel 95.

35. In de eerste plaats stelt Outokumpu, dat het belastbare feit verschilt: bij in het binnenland geproduceerde elektriciteit is het de

16 — Arrest van 3 april 1968, Molkerei-Zentrale (28/67, Jurispr. blz. 203, inz. blz. 220). Opgemerkt zij, dat de Franse tekst iets duidelijker is dan de Engelse tekst.

17 — Arrest van 16 februari 1977 (20/76, Jurispr. blz. 247, punt 21).

18 — Arrest van 7 april 1987 (196/85, Jurispr. blz. 1597, punt 7).

19 — Arrest Molkerei-Zentrale, aangehaald in voetnoot 17.

20 — Arrest van 25 januari 1977, Bauhuis (46/76, Jurispr. blz. 5, punt 11).

productie of, zoals bij elektriciteit die niet door middel van kernenergie of waterkracht is geproduceerd, het gebruik van de grondstoffen, terwijl het bij ingevoerde elektriciteit de invoer is. Zoals reeds gezegd, zal het belastbare feit van een invoerheffing evenwel de invoer zelf zijn, en volgens het Hof sluit zulks niet uit, dat een dergelijke heffing wordt getoetst aan artikel 95. Het Hof heeft in de zaak Denkavit [21] weliswaar verklaard, dat het belastbare feit hetzelfde moet zijn om te kunnen spreken van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen. Meer recentelijk heeft het Hof deze verklaring toegelicht als volgt:

„Ten aanzien van het vereiste dat het belastbare feit hetzelfde is, moet worden vastgesteld dat in een geval als het onderhavige geen verschil kan worden gezien tussen de belasting van het ingevoerde product op het moment van invoer en de belasting van het binnenlandse product op het moment van doorverkoop of verwerking. In de economische praktijk gaat het immers om hetzelfde stadium van verhandeling, nu beide transacties worden verricht met het oog op het gebruik van het product." [22]

36. In de tweede plaats wordt de belasting in een verschillend stadium geheven: bij in het binnenland geproduceerde elektriciteit wordt de belasting geheven in het stadium van de productie, terwijl zij bij ingevoerde elektriciteit wordt geheven in het stadium van de distributie of het verbruik. Dit onderscheid lijkt enigszins kunstmatig wanneer het wordt toegepast op een product met de kenmerken van elektriciteit, waarvan de productie samenvalt met de toevoer in het nationale net. Dat de belasting wordt geheven in verschillende stadia van productie en verhandeling, sluit de toepassing van artikel 95 hoe dan ook niet uit. [23]

37. In de derde plaats is de belastinggrondslag verschillend: in het binnenland geproduceerde elektriciteit is onderworpen aan een belasting met verschillende tarieven naargelang zij is geproduceerd door middel van kernenergie of waterkracht, of wordt enkel op het niveau van de grondstoffen (ook hier tegen verschillende tarieven) of in het geheel niet belast, terwijl voor ingevoerde elektriciteit één, relatief hoog, tarief geldt, dat nog hoger wordt wanneer de door de staat van productie geheven belastingen in aanmerking worden genomen. Outokumpu noemt een aantal zaken (in het bijzonder Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods [26] en Commissie/België [27]) tot staving van haar argument, dat die verschillen volstaan om de elektriciteitsbelasting niet onder artikel 95 te doen vallen. In al die zaken gaat het om de aard van heffingen die om redenen verband houdend met de volksgezondheid zijn toegepast op bepaalde ingevoerde producten van dierlijke oorsprong. In elk van die zaken was

21 — Aangehaald in voetnoot 10, punt 8.

22 — Arrest van 11 juni 1992, Sanders Adour en Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (C-149/91 en C-150/91, Jurispr. blz. I-3899, punt 18). Zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Mischo bij arrest van 19 november 1991, Aliments Morvan (C-235/90, Jurispr. blz. I-5419, punten 8-11).

23 — Zie zaak Molkerei-Zentrale, aangehaald in voetnoot 17.

24 — Arrest van 5 februari 1976 (87/75, Jurispr. blz. 129).

25 — Arrest aangehaald in voetnoot 10.

26 — Arrest van 7 april 1981 (132/80, Jurispr. blz. 995).

27 — Arrest van 20 maart 1984 (314/82, Jurispr. blz. 1543).

zonder succes gesteld, dat de heffingen binnenlandse belastingen in de zin van artikel 95 waren en geen heffingen van gelijke werking als douanerechten, op grond dat er een heffing bestond voor een beweerdelijk gelijkwaardige nationale controle. De zaak Bresciani betrof een heffing wegens een verplichte veterinaire keuring van ingevoerde ruwe huiden en een heffing wegens een veterinaire inspectie van inheemse dieren in slachthuizen, met als voornaamste doel vast te stellen of het vlees geschikt was voor consumptie. De zaak Denkavit had betrekking op een heffing op ingevoerde reuzel die was verkregen door uitsmelting of door extractie met behulp van een oplosmiddel, en een heffing op het slachten van inheemse dieren. De zaak United Foods betrof rechten voor de keuring van vis: de keuring van in nationale wateren gevangen vis vond plaats in vismijnen of -hallen en sloeg op de sanitaire deugdelijkheid, de versheid en de gaafheid van vis, terwijl het toezicht bij de invoer plaatsvond in de douanekantoren en inzonderheid betrekking had op het gezondheidsattest, de wijze van vervoer en de staat van bewaring van de vis. In de zaak Commissie/België ging het om een heffing wegens sanitaire controle bij en na het slachten van inheems pluimvee, waarvan de hoogte afhing van het aantal bezoeken van de dierenarts en het aantal dieren, en een heffing op de invoer van vlees van pluimvee, afhankelijk van het gewicht.

38. Mijns inziens stellen die zaken generlei algemeen beginsel op, dat de toepassing van verschillende belastinggrondslagen bij invoer en binnenlandse producten een doorslaggevende factor is voor de kwalificatie van een heffing als een heffing van gelijke werking (hoewel zulks natuurlijk van groot belang is om vast te stellen, of een heffing in strijd is met artikel 95; ik zal hierop nog terugkomen). De heffingen waarom het in die zaken ging, werden geheven op een grondslag die duidelijk verschillend was voor ingevoerde en voor nationale producten, en kunnen derhalve mijns inziens niet worden vergeleken met de elektriciteitsbelasting waarom het in de onderhavige zaak gaat. Die zaken illustreren veeleer de begrijpelijke terughoudendheid van het Hof om heffingen wegens sanitaire controles van invoer te snel te kwalificeren als binnenlandse belastingen, op de enkele grond dat een min of meer gelijkwaardige heffing voor binnenlandse producten kan worden vastgesteld, en staven het beginsel dat, zoals advocaat-generaal Warner in de zaak Denkavit heeft uiteengezet, het voor de vaststelling, dat „een heffing (...) deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen", „niet voldoende [is] dat binnenlandse producten een overeenkomstige last te dragen hebben als die welke op andere wijze op importen drukt". [28]

39. Ten slotte stelt Outokumpu, dat de belasting niet over groepen van producten onafhankelijk van hun oorsprong wordt geheven, aangezien het tarief en de belastinggrondslag voor in Finland geproduceerde en voor ingevoerde elektriciteit verschillen. Haars inziens valt een heffing enkel onder artikel 95, indien de herkomst van de goederen niet van invloed is op het tarief van de heffing, de belastinggrondslag of de wijze van inning. Dit argument is evenwel geba-

28 — Aangehaald in voetnoot 10, blz. 1939.

seerd op een verkeerde lezing van de door Outokumpu tot staving van haar stelling aangevoerde zaken. Outokumpu noemt 's Hofs arresten in de zaken Co-Frutta [29], Simba e. a. [30] en OTO. [31] In die zaken merkte het Hof bij het onderzoek van de betrokken heffing evenwel slechts op, dat de omstandigheid dat de producten waarvoor de heffing geldt, in eigen land dan wel in het buitenland zijn geproduceerd, niet van invloed lijkt te zijn op het tarief, de grondslag en de wijze van inning: het verklaarde niet, dat dat een wezenlijk vereiste voor de toepassing van artikel 95 was. Het zou ongerijmd zijn, indien artikel 95 geen toepassing zou kunnen vinden op het meest in het oog springende voorbeeld van het euvel dat het dient te verhelpen, te weten de toepassing van uitdrukkelijk verschillende heffingtarieven voor ingevoerde en binnenlandse producten. Sinds 's Hofs arrest Haahr Petroleum staat in ieder geval vast, dat artikel 95 op een dergelijke heffing van toepassing is. [32]

40. De diverse door Outokumpu aangevoerde argumenten ten bewijze dat de Finse accijns op ingevoerde elektriciteit een heffing van gelijke werking als een douanerecht is, overtuigen mij derhalve niet. Mijns inziens maakt de belasting deel uit van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen en moet de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht bijgevolg worden beoordeeld in het licht van artikel 95 van het Verdrag.

29 — Aangehaald in voetnoot 9, punt 12.

30 — Arrest van 9 juni 1992 (C-228/90— C-234/90, C-339/90 en C-353/90, Jurispr. blz. I-3713, punt 8).

31 — Arrest van 13 juli 1994 (C-130/92, Jurispr. blz. I-3281, punt 12).

32 — Aangehaald in voetnoot 5, punt 25.

Verenigbaarheid van de belasting met artikel 95

41. Artikel 95, eerste alinea, verbiedt hogere binnenlandse belastingen dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

42. De Finse regering is van mening, dat de belasting moet worden beoordeeld in het licht van artikel 95, doch dat zij verenigbaar is met die bepaling. Bij gebreke van harmonisatie van de betrokken belastingen is de belasting van ingevoerde elektriciteit tegen een gemiddeld tarief de enige logische manier om ingevoerde elektriciteit op billijke wijze te behandelen en behoort zij tot de interne bevoegdheid van de lidstaat.

43. Volgens Outokumpu is wet nr. 1473/94 onverenigbaar met artikel 95, voor zover zij voorziet in een binnenlandse belasting op ingevoerde elektriciteit die, in geval van door middel van bepaalde bronnen opgewekte elektriciteit, hoger is dan de belasting die, al dan niet rechtstreeks, op het gelijksoortige nationale product wordt geheven.

44. Op deze plaats wil ik wijzen op de door Outokumpu aangevoerde omstandigheid, dat op uit Zweden ingevoerde elektriciteit (volgens Outokumpu de enige lidstaat die recht-

streeks [33] elektriciteit naar Finland uitvoert) reeds in Zweden een belasting is toegepast die niet wordt terugbetaald bij uitvoer. Het is duidelijk, dat het cumulatieve effect van de Zweedse en Finse belastingen het verschil tussen het geheel van belastingen dat moet worden betaald over uit bepaalde bronnen opgewekte, ingevoerde elektriciteit (inzonderheid elektriciteit die is opgewekt in vóór 1978 gebouwde waterkrachtcentrales) en de belasting die verschuldigd is over in Finland uit gelijksoortige bronnen geproduceerde elektriciteit, verder vergroot.

45. Uit de rechtspraak van het Hof volgt duidelijk, dat het gemeenschapsrecht een dergelijke dubbele belasting niet verbiedt. Weliswaar is, zoals het Hof heeft verklaard, de afschaffing van dubbele belasting in het belang van het vrije goederenverkeer wenselijk, doch kan zij slechts het resultaat zijn van de harmonisatie van de nationale stelsels. [34] De vergroting van het verschil, die is terug te voeren op de voorafgaande Zweedse belasting, kan derhalve niet worden geacht een discriminerend effect te hebben. Voorts zij opgemerkt, dat de artikelen 95 tot en met 98 berusten op het beginsel van belastingheffing naar de bestemming, dat wil zeggen dat de goederen worden belast door het land van invoer. Door dit beginsel toe te passen kon Zweden de op de nationale elektriciteitsproductie toegepaste belastingen bij uitvoer wettig terugbetalen: zie artikel 96.

46. De Franse regering erkent weliswaar, dat het moeilijk, zelfs onmogelijk, is om de wijze van productie van ingevoerde elektriciteit vast te stellen, doch is van mening, dat de Finse regeling in strijd is met artikel 95: de regeling kan discriminerend zijn ten opzichte van uit andere lidstaten ingevoerde elektriciteit, aangezien dergelijke elektriciteit tegen een hoger tarief mag worden belast dan dezelfde hoeveelheid elektriciteit die in Finland uit dezelfde bronnen wordt geproduceerd.

47. De Commissie, die eveneens concludeert dat de belastingregeling onverenigbaar is met artikel 95, wijst er bovendien op, dat elektriciteit die in Finland uit bepaalde bronnen en onder bepaalde omstandigheden wordt opgewekt, is vrijgesteld van de belasting.

48. In een reeks van arresten heeft het Hof verklaard, dat artikel 95, eerste alinea, wordt geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op het soortgelijke nationale product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, zij het slechts in sommige gevallen, hoger wordt belast. [35] Aldus heeft het Hof

33 — Evenwel is een deel van deze elektriciteit mogelijkerwijs afkomstig uit Denemarken. Rusland is de andere belangrijke exporteur van elektriciteit naar Finland.

34 — Arrest van 29 juni 1978, Larsen (Jurispr. blz. 1543, punten 32-36).

35 — Arresten van 17 februari 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Jurispr. blz. 181, punt 15); 22 juni 1976, Bobie (127/75, Jurispr. blz. 1079, punt 3); 26 juni 1996, Commissie/Luxemburg, aangehaald in voetnoot 16, punt 20, en Commissie/België, aangehaald in voetnoot 16, punt 12, en 12 mei 1992, Commissie/Griekenland (C-327/90, Jurispr. blz. I-3033, punt 12). Zie ook mijn conclusie bij arresten Commissie/Luxemburg en Commissie/België, beide aangehaald in voetnoot 16, punt 26.

stelsels die voorzagen in een progressieve belasting op de binnenlandse productie en een forfaitaire belasting op de invoer [36], in een heffing op de binnenlandse productie met inaanmerkingneming van de daadwerkelijke verliezen bij de vervaardiging en een invoerheffing waarbij vaste verliezen in aanmerking worden genomen [37], en in een belasting op de binnenlandse productie die is gebaseerd op de daadwerkelijke groothandelsprijs en een invoerbelasting met een vaste verhoging van de belastinggrondslag [38], onverenigbaar met artikel 95 verklaard.

49. Aangezien de structuur van de betrokken Finse elektriciteitsaccijns de mogelijkheid meebrengt, dat uit een bepaalde bron opgewekte, ingevoerde elektriciteit zwaarder wordt belast dan uit een vergelijkbare bron in Finland geproduceerde elektriciteit, is deze belasting op basis van het in de genoemde uitspraken neergelegde beginsel op het eerste gezicht in strijd met artikel 95, eerste alinea. Dit zou vanzelfsprekend anders zijn, indien zou kunnen worden aangetoond, dat alle ingevoerde elektriciteit was opgewekt uit bronnen waarvoor, indien de elektriciteit in Finland was opgewekt, een belasting zou gelden die gelijk zou zijn aan of hoger dan het forfaitaire tarief op invoer: indien, bijvoorbeeld, alle ingevoerde elektriciteit was opgewekt door middel van kernenergie, zou de daarvoor geldende totale belasting van 2,2 p/kWh lager zijn dan de totale belasting van 2,4 p/kWh die geldt voor in Finland door middel van kernenergie opgewekte elektriciteit. Aangezien evenwel onomstreden is, dat het productieprocédé van ingevoerde elektriciteit niet kan worden vastgesteld, moet worden aangenomen, dat ingevoerde elektriciteit, althans in sommige gevallen, zwaarder wordt belast dan elektriciteit die in het binnenland uit dezelfde bronnen is opgewekt. [39]

50. De Finse regering stelt evenwel, dat de fiscale structuur om ecologische redenen is gerechtvaardigd. Zij beroept zich op de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke het gemeenschapsrecht bij de huidige stand van zijn ontwikkeling niet in de weg staat aan de vrijheid van iedere lidstaat om aan de hand van objectieve criteria, zoals de aard van de gebruikte grondstoffen of de toegepaste productieprocédés, voor bepaalde producten, zelfs indien deze gelijksoortig zijn in de zin van artikel 95, een stelsel van gedifferentieerde belastingheffing in te voeren, en dergelijke differentiaties zich met het gemeenschapsrecht verdragen wanneer zij gericht zijn op de verwezenlijking van economische beleidsoogmerken die zelf ook met de vereisten van het Verdrag en van de gemeenschapswetgeving verenigbaar zijn. [40] In het licht van artikel 130 R van het Verdrag, dat de doelstellingen van het beleid van de Gemeenschap op milieugebied vaststelt, maken haars inziens ook ecologische overwegingen deel uit van deze criteria. De gedifferentieerde belastingheffing over elektriciteit naar gelang van de bron is volgens haar de

36 — Arresten Rewe-Zentrale en Bobie, beide aangehaald in voetnoot 36.

37 — Arresten Commissie/Luxemburg en Commissie/België, beide aangehaald in voetnoot 16.

38 — Arrest Commissie/Griekenland, aangehaald in voetnoot 36.

39 — Zie arresten Commissie/Luxemburg, aangehaald in voetnoot 16, punt 25; Commissie/België, aangehaald in voetnoot 16, punt 16, en Commissie/Griekenland, aangehaald in voetnoot 36, punt 20.

40 — Zie, bijvoorbeeld, arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 19, punt 6.

enige mogelijkheid om ecologische overwegingen in overeenstemming te brengen met de belastingheffing over elektriciteit.

51. Het Hof heeft weliswaar erkend, dat stelsels van gedifferentieerde belastingheffing door objectieve criteria kunnen worden gerechtvaardigd, doch heeft aan deze vaststelling steeds het vereiste verbonden, dat de uitvoeringsbepalingen enkel verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, indien daarin alle mogelijke, rechtstreekse of indirecte discriminatie jegens importen uit andere lidstaten en/of iedere vorm van bescherming van concurrerende binnenlandse producten wordt vermeden. [41] Zelfs indien met de gedifferentieerde belastingheffing legitieme sociale en economische doeleinden worden nagestreefd (en het Hof heeft reeds vóór de invoeging van artikel 130 R in het Verdrag impliciet aanvaard, dat ecologische overwegingen een legitiem doel kunnen zijn [42]), verlangt het fundamentele beginsel van nondiscriminatie een neutraal effect en moeten derhalve belastingfaciliteiten als vrijstelling of verlaging van rechten worden uitgebreid tot ingevoerde producten die aan dezelfde voorwaarden voldoen als de begunstigde nationale producties. [43]

52. Opgemerkt zij, dat een lidstaat die gedifferentieerde belastingtarieven op basis van objectieve criteria zoals, in casu, het productieprocédé wenst te handhaven, indien mogelijk, van de importeur passende bewijzen mag verlangen dat aan die criteria is voldaan, mits de aan die bewijzen gestelde eisen voor ingevoerde producten niet strenger zijn dan voor gelijksoortige nationale producten en zij niet onevenredig zijn aan het ermee beoogde doel, te weten het uitschakelen van het risico van fraude. [44]

53. Wanneer zulks evenwel niet mogelijk is, kan een stelsel dat op nationale producten een gedifferentieerde belasting naar gelang van het productieprocédé en op de invoer een forfaitaire belasting toepast, naar de huidige stand van de rechtspraak niet in overeenstemming worden gebracht met artikel 95, aangezien het Hof heeft verklaard, dat een verschil in behandeling niet kan worden gerechtvaardigd door praktische moeilijkheden bij het onderscheiden van importen die aan verschillende criteria voldoen. In het arrest Rewe-Zentrale [45] overwoog het Hof:

„dat hiertegen [schending van artikel 95] niet kan worden ingebracht dat het forfaitair belasten van het ingevoerde product — terwijl het binnenslands vervaardigde product degressief of progressief wordt belast — zijn oorzaak zou vinden in de omstandigheid dat ten aanzien van ingevoerde producten niet tot de nodige verificaties kan worden overgegaan;

41 — Zie, bijvoorbeeld, arresten van 15 maart 1983, Commissie/Italië (319/81, Jurispr. blz. 601, punt 13), en 4 maart 1986, Commissie/Denemarken (106/84, Jurispr. blz. 833, punt 22).

42 — Arrest van 8 januari 1980, Commissie/Italië (21/79, Jurispr. blz. 1).

43 — Arrest Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 43, punten 14 en 15; arrest Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 19, punt 7.

44 — Arresten Commissie/Italië, aangehaald in voetnoot 43, punten 20 en 21, en Commissie/Frankrijk, aangehaald in voetnoot 19, punten 14 en 15.

45 — Aangehaald in voetnoot 36.

dat wanneer het werkelijk niet doenlijk mocht blijken voor binnenslands gefabriceerde en ingevoerde producten gelijkelijk degressieve of progressieve belastingen vast te stellen, ter eerbiediging van het discriminatieverbod van artikel 95 in ieder geval op beide soorten producten eenzelfde forfaitaire of vaste belasting kan worden geheven". [46]

54. Indien het derhalve in casu voor de importeur in de praktijk niet mogelijk is het bewijs te leveren van het productieprocédé van de elektriciteit, lijkt de lidstaat van invoer slechts één keuze te hebben: hij dient de importen te belasten tegen het laagste tarief dat voor de binnenlandse productie geldt. Op de grondslag van de uitspraken van het Hof zou een stelsel van belastingheffing over energiebronnen dat ingevoerde elektriciteit, zij het slechts in sommige gevallen, zwaarder belast dan in het binnenland geproduceerde elektriciteit, in strijd zijn met artikel 95, eerste alinea, van het Verdrag.

55. De onderhavige zaak vertoont evenwel bepaalde aspecten die haar van alle bovengenoemde uitspraken van het Hof onderscheiden. Derhalve rijst de vraag, of de bestaande beginselen ook in casu dienen te worden toegepast.

56. Allereerst lijkt er sprake te zijn van een dwingende rechtvaardiging voor het in geding zijnde belastingstelsel: de gedifferentieerde belastingtarieven voor in het binnenland geproduceerde elektriciteit zijn kennelijk vastgesteld ter bevordering van de productie van elektriciteit met behulp van procédés die minder schadelijk zijn voor het milieu. Het argument van de Finse regering ter zake wordt gestaafd door de structuur van de belastingtarieven, die uiteenlopen van zeer hoog voor elektriciteit die wordt geproduceerd uit zware stookolie en steenkool tot zeer laag voor door middel van waterkracht geproduceerde elektriciteit. Het vaststellen van een gemiddeld tarief voor ingevoerde elektriciteit heeft vanzelfsprekend geen invloed op de milieubelasting die de ingevoerde elektriciteit veroorzaakt in het land van productie, doch het tarief lijkt te zijn vastgesteld overeenkomstig het voor de binnenlandse productie geldende gemiddelde tarief en dient Finland dus in staat te stellen zijn op ecologische overwegingen gebaseerde belastingtarieven voor de binnenlandse productie te handhaven. In zijn uitspraken met betrekking tot artikel 95 heeft het Hof zich tot dusverre niet rechtstreeks beziggehouden met de betekenis van ecologische overwegingen als stuwende kracht voor een differentiatie van de belastingtarieven. Hoewel dergelijke overwegingen gedeeltelijk ten grondslag lagen aan de belastingvoordelen voor geregenereerde olie in de zaak Commissie/Italië [47], is het Hof niet op deze kwestie ingegaan. Zij werd evenwel onderzocht door advocaat-generaal Mayras in zijn conclusie in die zaak. Na voorlopig te hebben vastgesteld, dat de verschillen tussen de nationale wetgevingen kunnen leiden tot verschillen in de belasting op in het binnenland geregenereerde olie en gelijksoortige ingevoerde producten, en dat deze verschillen de goede werking van de gemeenschappelijke markt kunnen beïnvloeden en tot vervalsing van de mededinging kunnen leiden, stelde hij: „De opheffing van deze verschillen mag echter in geen geval ertoe leiden dat de milieubescherming in gevaar wordt gebracht." [48]

46 — Arrest aangehaald in voetnoot 36, punt 15. Zie ook arrest Commissie/Griekenland, aangehaald in voetnoot 36, punt 24.

47 — Aangehaald in voetnoot 43.

48 — Blz. 21.

57. Sinds die zaak en andere uitspraken van het Hof betreffende artikel 95 zijn de Verdragen gewijzigd teneinde milieudoelstellingen te benadrukken. Zo wordt in de preambule van het Verdrag betreffende de Europese Unie gesproken van de vastbeslotenheid van de lidstaten om de economische en sociale vooruitgang te bevorderen in het kader van versterkte milieubescherming. [49] Volgens het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie, heeft de Gemeenschap onder meer tot taak, een duurzame economische groei met inachtneming van het milieu te bevorderen [50] en omvat haar optreden een beleid op het gebied van het milieu. [51] Het reeds genoemde artikel 130 R is gewijd aan het beleid van de Gemeenschap op milieugebied en bepaalt in het bijzonder, dat de eisen ter zake van milieubescherming in het bepalen en uitvoeren van gemeenschapsbeleid op andere gebieden moeten worden geïntegreerd. [52] Zoals advocaat-generaal Fennelly in een recente zaak heeft gesteld, zijn de bevoegdheid en verantwoordelijkheid van de Gemeenschap om respect voor het milieu te verzekeren, in beginsel onvermijdelijk verbonden met haar bevoegdheid tot en verantwoordelijkheid voor de regeling van economische activiteiten. [53]

58. Op het specifieke gebied van elektriciteitsbeleid wordt het belang dat de Raad hecht aan de invloed van productieprocédés op het milieu, onderstreept in de considerans van richtlijn 90/547/EEG van de Raad van 29 oktober 1990 betreffende de doorvoer van elektriciteit via de hoofdnetten [54], waar het heet:

„(...) dat het energiebeleid, meer nog dan alle andere maatregelen die bijdragen tot de voltooiing van de interne markt, niet uitsluitend moet worden gevoerd met het oog op kostenverlaging en concurrentie, maar dat daarbij ook rekening moet worden gehouden met de noodzaak de continuïteit van de energievoorziening en de compatibiliteit van de methoden van energieproductie met het milieu te waarborgen;

(...) dat om deze doelstelling te verwezenlijken rekening dient te worden gehouden met de specifieke kenmerken van de elektriciteitssector". [55]

59. Een ander kenmerk van de onderhavige zaak volgt uit het feit, dat elektriciteit, zoals reeds gezegd, een bijzonder product is dat niet eenvoudig met andere goederen en producten kan worden gelijkgesteld. Aangezien zij niet kan worden opgeslagen, valt de productie ervan samen met het tijdstip waarop zij het net bereikt en derhalve met het tijdstip waarop zij beschikbaar is voor verbruik. Om die reden is het onomstreden, dat het niet alleen moeilijk, doch zelfs onmogelijk is om de oorsprong en daarmee het productieprocédé van ingevoerde elektriciteit te ach-

49 — Zevende overweging van de preambule.

50 — Artikel 2.

51 — Artikel 3, sub k.

52 — Artikel 130 R, lid 2, derde volzin.

53 — Arrest van 11 juli 1996, Royal Society for the Protection of Birds (C-44/95, Jurispr. blz. I-3805, punt 45 van de conclusie).

54 — PB L 313, blz. 30.

55 — Vierde en vijfde overweging van de considerans.

terhalen. Derhalve is het mogelijkerwijs niet passend om op elektriciteit de beginselen toe te passen die zijn ontwikkeld in zaken betreffende goederen als alcohol, olie en bier, waarvan de oorsprong minder moeilijk is vast te stellen.

60. 's Hofs eerdere rechtspraak zou kunnen worden gebruikt om aan te tonen, dat een belastingstelsel dat voor de binnenlandse productie gedifferentieerde tarieven kent, doch op soortgelijke importen een gemiddelde van deze tarieven toepast, nimmer verenigbaar kan zijn met artikel 95, aangezien de toepassing op importen van een tarief dat overeenkomt met het gemiddelde gedifferentieerde tarief voor de binnenlandse productie, ertoe kan leiden, dat bepaalde importen zwaarder worden belast dan soortgelijke binnenlandse producten. [56] Die ondubbelzinnige conclusie lijkt misplaatst, wanneer de importen, zoals bij elektriciteit, dermate onontwarbaar zijn vermengd, dat een afzonderlijk geval van grotere belastingdruk niet kan worden aangetoond of zelfs maar kan worden vastgesteld. Inzonderheid wanneer, zoals in casu, de gedifferentieerde tarieven voor de binnenlandse productie zijn gebaseerd op verschillende productieprocédés en het productieprocédé van de importen niet kan worden vastgesteld en zelfs niet kan worden achterhaald welke importen van een bepaalde producent afkomstig zijn, zou een strikte toepassing van 's Hofs eerdere rechtspraak in de praktijk betekenen, dat een lidstaat op zijn binnenlandse productie nimmer gedifferentieerde tarieven zou kunnen toepassen.

56 — Zie de in voetnoot 40 aangehaalde zaken.

61. Evenzo heeft het ontbreken van enig uitvoerbaar alternatief de auteurs van het Verdrag ertoe gebracht, in artikel 97 te bepalen, dat lidstaten die voor omzetbelasting cumulatieve cascadestelsels hanteren, gemiddelde percentages per product of groep van producten mochten vaststellen met inachtneming van de in de artikelen 95 en 96 van het Verdrag genoemde beginselen. Weliswaar betekende de brede toepassing van omzetbelastingen op tal van categorieën van goederen en diensten, dat het gebruik van gemiddelde percentages uiteindelijk niet als bevredigende oplossing werd beschouwd, zodat de gemeenschapswetgever de cumulatieve cascadestelsels ten slotte door het gemeenschappelijke BTW-stelsel verving. De problemen die zich in verband met elektriciteit voordoen, zijn evenwel veel specifieker en zijn toe te schrijven aan de bijzondere kenmerken van het product. Mijns inziens zou het onevenredig zijn om, bij gebreke van gemeenschapsregels ter zake, de lidstaten de mogelijkheid te ontnemen om gebruik te maken van een stelsel van gedifferentieerde belastingheffing bij het nastreven van doelstellingen van milieubeleid op het gebied van de elektriciteitsproductie, aangezien correct berekende gemiddelden geen globale beperking van de importen meebrengen, discriminatie in individuele gevallen slechts wordt vermoed en niet kwantificeerbaar is en op korte termijn geen andere middelen ter beschikking lijken te staan om de milieudoelstellingen te bereiken.

62. Om te verzekeren dat een forfaitaire invoerbelasting in dergelijke omstandigheden geoorloofd is, dient het gemiddelde evenwel correct te worden berekend. Inzonderheid moet het aldus worden gewogen, dat het gamma van de binnenlandse producten die aan gedifferentieerde belastingheffing zijn onderworpen, exact wordt weergegeven; voorts moet de weging regelmatig worden herzien naar gelang van de wijzigingen van

de productiestructuren. De door de Finse regering overgelegde tabel (zie punt 9 hierboven) suggereert, dat het tarief van 22 FIM/MWh voor ingevoerde elektriciteit een gemiddelde is van de heffingtarieven voor in het binnenland uit verschillende bronnen geproduceerde elektriciteit, dat is gewogen naar gelang van de uit elke bron afkomstige hoeveelheid (aangenomen, dat de in procenten van de binnenlandse productie uitgedrukte cijfers daadwerkelijk het percentage van het binnenlands verbruik weergeven):

Elektriciteitsbron	*A FIM/MWh*	*B Percentage van productie*	*A x B*
Zware stookolie	43	2%	86
Steenkool	43	19%	817
Turf	9	8%	72
Aardgas	15	9%	135
Nucleair	24	27%	648
Hydraulisch	4	17%	68
		82%	1 826
Gewogen gemiddeld tarief voor binnenlandse productie (exclusief 8 % van van belasting vrijgestelde binnenlandse productie)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Belastingtarief voor importen (= 10 % van verbruik)			22

Op basis van die cijfers bedraagt de belasting voor ingevoerde elektriciteit ongeveer de helft van die voor in het binnenland door middel van zware stookolie en steenkool geproduceerde elektriciteit

$$[= 23\,\% \left(\frac{2\,\% + 19\,\%}{90\,\%} \right)$$

van de binnenlandse productie]

en een fractie minder dan de belasting voor in het binnenland door middel van kernenergie geproduceerde elektriciteit

$$[30\,\% \left(\frac{27\,\%}{90\%} \right)$$

van de binnenlandse productie].

63. Het staat evenwel aan de nationale rechter om na te gaan, of de door de Finse regering overgelegde cijfers en het daaruit voortvloeiende gemiddelde tarief waarmee importen rechtmatig kunnen worden belast, juist zijn. Opgemerkt zij, dat Outokumpu enigszins afwijkende cijfers overlegt. Bovendien blijkt, dat het gemiddelde tarief van 22 FIM/MWh geen rekening houdt met de vrijgestelde categorieën van elektriciteit (daaronder begrepen met behulp van bepaalde industriële afvallen geproduceerde elektriciteit en elektriciteit die wordt geproduceerd in generatoren met een vermogen van minder dan twee megavoltampère). Indien dit het geval is, dient de nationale rechter na te gaan, of die elektriciteit concurreert met ingevoerde elektriciteit. Dit zou het geval zijn wanneer de elektriciteit het nationale net zou bereiken.

64. Gelet op een en ander concludeer ik, dat een stelsel van belastingheffing op elektriciteit als hier in geding niet kan worden geacht in strijd te zijn met artikel 95, wanneer het op de importen toegepaste gemiddelde tarief correct is berekend.

Conclusie

65. Mijns inziens moeten de door de Uudenmaan lääninoikeus voorgelegde vragen derhalve worden beantwoord als volgt:

„1) Een nationaal stelsel van belastingheffing op elektriciteit krachtens hetwelk op in het binnenland geproduceerde elektriciteit een accijns wordt geheven tegen gedifferentieerde tarieven die hoofdzakelijk zijn vastgesteld naar gelang van het productieprocédé, terwijl op ingevoerde elektriciteit, ongeacht het productieprocédé, een belasting wordt geheven tegen een forfaitair tarief dat overeenkomt met het gemiddelde van alle voor de binnenlandse productie geldende tarieven, is geen heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de artikelen 9 en 12 EG-Verdrag, doch een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 EG-Verdrag.

2) Artikel 95 van het Verdrag staat niet in de weg aan een stelsel van belastingheffing op elektriciteit krachtens hetwelk op in het binnenland geproduceerde elektriciteit een accijns wordt geheven tegen gedifferentieerde tarieven die hoofdzakelijk zijn vastgesteld naar gelang van het productieprocédé, teneinde productieprocédés te bevorderen die minder schade opleveren voor het milieu, terwijl op ingevoerde elektriciteit, waarvan het productieprocédé niet kan worden vastgesteld, een belasting wordt geheven tegen een forfaitair tarief dat overeenkomt met het naar behoren gewogen gemiddelde van alle voor de binnenlandse productie geldende tarieven."