ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 13ης Νοεμβρίου 1997 *

1. Συμβιβάζεται προς το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως προς τα άρθρα 12 και 95 της Συνθήκης ΕΚ, η δυνατότητα κράτους μέλους να φορολογεί την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια με έναν ενιαίο συντελεστή, όταν ο φόρος που πλήττει την παραγόμενη εντός του κράτους αυτού ηλεκτρική ενέργεια κλιμακώνεται κατ' ουσίαν ανάλογα με τη μέθοδο παραγωγής, η δε είσπραξή του επιβάλλεται από περιβαλλοντικούς λόγους; Αυτό είναι στην ουσία το ερώτημα που υποβάλλει στο Δικαστήριο το Uudenmaan lääninoikeus (φινλανδικό διοικητικό δικαστήριο της περιφέρειας Uusimaa).

Η εθνική νομοθεσία

2. Η σύνοψη της εθνικής νομοθεσίας που ακολουθεί προέρχεται σχεδόν αυτολεξεί από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.

3. Δυνάμει του φινλανδικού νόμου 1473/1994, περί επιβολής ειδικού φόρου καταναλώσεως επί ορισμένων ενεργειακών πηγών [1], επιβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως επί του λιθάνθρακα, της τύρφης, του φυσικού αερίου, του ηλεκτρικού ρεύματος και του ταλλελαίου· ο φόρος αυτός υποδιαιρείται σε βασικό φόρο και σε πρόσθετο φόρο. Στα τελωνεία ανατίθεται η επιβολή και ο έλεγχος του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί των προϊόντων τα οποία αναφέρει ο νόμος. Στον νόμο νοείται ως «ηλεκτρικό ρεύμα» η ηλεκτρική ενέργεια περί της οποίας γίνεται λόγος στον αποτελούντα παράρτημα του νόμου πίνακα φορολογικών συντελεστών, υπάγεται δε στη δασμολογική κλάση 2716. Με τον ειδικό φόρο καταναλώσεως ρεύματος βαρύνεται:

1) όποιος παράγει στη Φινλανδία ρεύμα με πυρηνική ενέργεια ή από υδατοπτώσεις·

2) όποιος προμηθεύεται εντός της Κοινότητας ή από τρίτες χώρες ρεύμα στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ωστόσο, δεν βαρύνεται με ειδικό φόρο καταναλώσεως ρεύματος η ηλεκτρική ενέργεια η οποία παράγεται με γεννήτριες ισχύος κάτω των 2 μεγαβάτ (MW). Επιπλέον, καθώς φαίνεται, απαλλάσσεται από τον σχετικό φόρο η ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από ορισμένα βιομηχανικά απόβλητα, καθώς και εκείνη που παράγεται από τύρφη, εφόσον η παραγωγή δεν υπερβαίνει τις 25 000 μεγαβατώρες (MWh) ετησίως.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Καθώς φαίνεται ο νόμος αυτός καταργήθηκε με τον νόμο 1260/1996, της 30ής Δεκεμβρίου 1996, περί του πλήττοντος τα αγαθά φόρου ο οποίος επιβάλλεται στην ηλεκτρική ενέργεια και σε ορισμένα καύσιμα, που τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1997.

4. Ο πίνακας φορολογικών συντελεστών που αποτελεί παράρτημα του ως άνω νόμου είναι ο ακόλουθος:

Προϊόν	Ομάδα προϊόντος	Βασικός φόρος	Πρόσθετος φόρος (1)
Λιθάνθρακας, πλάκες λιθάνθρακα, στερεά καύσιμα που παρασκευάζονται από λιθάνθρακα, λιγνίτης	1	—	116,1 FIM/τόνο
Τύρφη	2	—	3,5 FIM/MWh
Φυσικό αέριο, αέρια καύσιμα	3	—	11,2 p/nm^3 *
Ηλεκτρική ενέργεια			
— παραγόμενη από πυρηνικούς σταθμούς	4	1,5 p/kWh	0,9 p/kWh
— παραγόμενη από υδατοπτώσεις	5	—	0,4 p/kWh
— εισαγόμενη	6	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Ταλλέλαιο (ρευστή ρητίνη)	7	18,55 p/kg	—

(1) FIM είναι η συντομογραφία του φιλανδικού μάρκου, p είναι η συντομογραφία του penni, υποδιαιρέσεως του μάρκου ίσης προς το ένα εκατοστό αυτού, kWh και MWh είναι συντομογραφίες της κιλοβατώρας και της μεγαβατώρας.

* Για την περίοδο από 1η Ιανουαρίου 1995 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1997 ο πλήττων το φυσικό αέριο φόρος μειώνεται κατά το ήμισυ.

5. Η σχετική φορολογία επί του λιθάνθρακα, του ηλεκτρικού ρεύματος, του φυσικού αερίου, της τύρφης και του ταλλελαίου δικαιολογείται από περιβαλλοντικούς λόγους. Ο συνολικός φόρος επί του εισαγομένου ρεύματος έχει καθορισθεί έτσι ώστε να αντιστοιχεί προς τον μέσον όρο του φόρου που πλήττει το εγχωρίως παραγόμενο ρεύμα. Για τον καθορισμό αυτό δεν έχει ληφθεί υπόψη η μείωση του φόρου για την τύρφη και το φυσικό αέριο.

Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία της κύριας δίκης

6. Η εταιρία Outokumpu Oy (στο εξής: Outokumpu) είναι εταιρία χαρτοφυλακίου που ελέγχει όμιλο επιχειρήσεων ο οποίος συγκαταλέγεται μεταξύ των μεγαλύτερων βιομηχανικών καταναλωτών ηλεκτρικού ρεύματος στη Φινλανδία. Η Outokumpu μεταξύ άλλων πωλεί ηλεκτρικό ρεύμα στις θυγατρικές της. Από την 1η Νοεμβρίου 1995 η Outokumpu εισάγει ηλεκτρικό ρεύμα από σουηδική εταιρία παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος βάσει πενταετούς συμβάσεως παροχής ρεύματος. Πριν από τη θέση σε ισχύ της εν λόγω συμβάσεως η σουηδική εταιρία προέβη δοκιμαστικά σε παροχή ρεύματος την περίοδο από 18 Σεπτεμβρίου 1995 μέχρι 9 Οκτωβρίου 1995. Η Outokumpu υπέβαλε δήλωση φόρου, όσον αφορά τη δοκιμαστική παροχή ρεύματος, στο περιφερειακό τελωνείο του Ελσίνκι, επισυνάπτοντας στη δήλωσή της έγγραφο με το οποίο εξέφρασε την άποψη ότι η επιβολή του φόρου επί της ηλεκτρικής ενεργείας είναι αντίθετη προς τα άρθρα 12 και 13 της Συνθήκης ΕΚ και, για τον λόγο αυτό, δεν έπρεπε να επιβαρυνθεί με αυτόν τον φόρο.

Καθώς φαίνεται, το τελωνείο αποφάσισε, παρ' όλ' αυτά, ότι η προσφεύγουσα υπείχε υποχρέωση καταβολής του φόρου. Η Outokumpu προσέβαλε την απόφαση αυτή ενώπιον του lääninoikeus.

7. Το lääninoikeus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο όσον αφορά τη συμφωνία του ως άνω φόρου προς το κοινοτικό δίκαιο. Προ της παραθέσεως των ερωτημάτων, το αιτούν δικαστήριο προβαίνει στην ακόλουθη συνοπτική περιγραφή των ουσιαστικότερων σημείων της οικείας νομοθεσίας:

«Βάσει της φινλανδικής νομοθεσίας περί φορολογήσεως της ενεργείας, επιβάλλεται εντός της Φινλανδίας ειδικός φόρος καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος επί της εγχωρίως παραγομένης ηλεκτρικής ενεργείας, το ύψος του οποίου εξαρτάται από τον τρόπο παραγωγής του ρεύματος. Επί του παραγομένου με πυρηνική ενέργεια ρεύματος επιβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως, ο οποίος περιλαμβάνει βασικό φόρο ύψους 1,5 p/kWh και πρόσθετο φόρο 0,9 p/kWh. Επί του παραγομένου από υδατοπτώσεις ρεύματος επιβάλλεται μόνον πρόσθετος φόρος 0,4 p/kWh. Επί του παραγομένου με άλλο τρόπο ηλεκτρικού ρεύματος, παραδείγματος χάριν από λιθάνθρακα, επιβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως με βάση το ποσοστό της συμβολής των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών στην παραγωγή του ρεύματος. Επί της ηλεκτρικής ενεργείας η οποία παράγεται με ορισμένους τρόπους, παραδείγματος χάριν με γεννήτριες ισχύος κάτω των 2 MW, δεν επιβάλλεται καθόλου ειδικός φόρος καταναλώσεως. Επί του εισαγομένου ρεύματος, ανεξαρτήτως του τρόπου παραγωγής του, επιβάλλεται ειδικός φόρος καταναλώσεως, ο οποίος περιλαμβάνει βασικό φόρο ύψους 1,3 p/kWh και πρόσθετο φόρο 0,9 p/kWh. Επομένως, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ρεύματος υπολογίζεται, όσον αφορά το εισαγόμενο ρεύμα, επί διαφορετικής βάσεως σε σχέση με το εγχωρίως παραγόμενο. Η επιβολή του ειδικού φόρου καταναλώσεως, ο οποίος υπολογίζεται σε συνάρτηση με τον τρόπο παραγωγής της ενεργείας, δικαιολογείται από λόγους περιβαλλοντικής πολιτικής, όπως αναφέρεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες του σχετικού νόμου. Ωστόσο, το ύψος του βαρύνοντος το εισαγόμενο ρεύμα φόρου δεν καθορίζεται με βάση τον τρόπο παραγωγής του. Ο πλήττων το εισαγόμενο ρεύμα ειδικός φόρος καταναλώσεως είναι μεγαλύτερος από τον χαμηλότερο ειδικό φόρο που επιβάλλεται επί του εγχωρίως παραγομένου ρεύματος, αλλά μικρότερος από τον υψηλότερο ειδικό φόρο που πλήττει το εγχωρίως παραγόμενο ρεύμα. Ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί του εισαγομένου ρεύματος βαρύνει τον εισαγωγέα, ενώ, για το εγχωρίως παραγόμενο ρεύμα, ο φόρος αυτός βαρύνει τον παραγωγό του ρεύματος.

1) Πρέπει να θεωρηθεί ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος που πλήττει το εισαγόμενο ρεύμα με τον ανωτέρω περιγραφόμενο τρόπο ως επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας;

2) Αν ο εν λόγω φόρος δεν αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εισαγωγικό δασμό, πρέπει να θεωρηθεί ο ειδικός φόρος καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος που πλήττει το εισαγόμενο ρεύμα με τον ανωτέρω περιγραφόμενο τρόπο ως φόρος που εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος προϊόντων άλλων κρατών μελών, υπό την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας;»

8. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Outokumpu, η Φινλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή. Η Outokumpu, η Φινλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

9. Η προσφεύγουσα εξέθεσε λεπτομερειακά την εφαρμοστέα νομοθεσία. Ωστόσο, δεδομένου ότι το εθνικό δικαστήριο έχει εκθέσει τα ουσιώδη σημεία της όσον αφορά τα

υποβληθέντα ερωτήματα με υποδειγματικό τρόπο και με σαφήνεια, τόσο στη συνοπτική αναφορά που προηγείται των ερωτημάτων όσο και στην παράθεση της εθνικής νομοθεσίας που προμνημόνευσα [2], δεν πρόκειται να εξετάσω λεπτομερέστερα τη νομοθεσία, εκτός από την προσθήκη του ακολούθου πίνακα που υπέβαλε η Φινλανδική Κυβέρνηση, σχετικά με τη συγκριτική επιβάρυνση από τον φόρο της ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται από όλες τις σχετικές ενεργειακές πηγές.

Ενεργειακή πηγή	FIM/MWh	Εκατοστιαίο ποσό επί της παραγωγής
Ακάθαρτο πετρέλαιο	43	2 %
Λιθάνθρακας	43	19%
Τύρφη	9	8 %
Φυσικό αέριο	15	9 %
Πυρηνική ενέργεια	24	27 %
Ενέργεια από υδατοπτώσεις	4	17 %
Εισαγόμενη	22	10 % (της καταναλώσεως)

Οι διατάξεις της Συνθήκης

10. Τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης, καθόσον αφορούν την παρούσα υπόθεση, ορίζουν τα ακόλουθα:

«Άρθρο 9

1. Η Κοινότητα βασίζεται επί τελωνειακής ενώσεως που εκτείνεται στο σύνολο των εμπορευματικών συναλλαγών και περιλαμβάνει την απαγόρευση των εισαγωγικών και εξαγωγικών δασμών και όλων των φορολογικών επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος μεταξύ των κρατών μελών. (...)

Άρθρο 12

Τα κράτη μέλη δεν επιβάλλουν μεταξύ τους νέους εισαγωγικούς και εξαγωγικούς δασμούς ή φορολογικές επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος ούτε προβαίνουν σε αύξηση εκείνων που εφαρμόζουν στις μεταξύ τους εμπορικές σχέσεις.»

11. Το άρθρο 95 της Συνθήκης ορίζει τα εξής:

«Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε

2 — Σημεία 3 έως 5 των προτάσεών μου.

φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.

Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.

Τα κράτη μέλη καταργούν ή τροποποιούν το αργότερο στην αρχή του δευτέρου σταδίου τις υφιστάμενες κατά την έναρξη της ισχύος της παρούσας Συνθήκης διατάξεις που είναι αντίθετες προς τους ανωτέρω κανόνες.»

Η φύση του ειδικού φόρου

12. Προεισαγωγικά παρατηρώ ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι ο ηλεκτρισμός εμπίπτει στην έννοια του «εμπορεύματος». Επομένως, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Συνθήκης περί εμπορευμάτων και όχι εκείνες περί παροχής υπηρεσιών [3]. Ωστόσο, όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του ηλεκτρισμού μπορούν να οδηγήσουν σε προβλήματα όσον αφορά την ένταξή του σ' ένα σύστημα φόρου πλήττοντος τα εμπορεύματα. Η Φινλανδική Κυβέρνηση προσθέτει ότι η αγορά ηλεκτρικού ρεύματος μεταξύ κρατών μελών είναι σαφώς λιγότερο ανεπτυγμένη και ελευθερωμένη σε σχέση με την αγορά των περισσότερων άλλων προϊόντων. Εθνικοί περιορισμοί — νομοθετικής ή τεχνικής φύσεως και άλλοι — εμποδίζουν το ελεύθερο εμπόριο ηλεκτρισμού εντός της Κοινότητας, αν και οι σκανδιναβικές χώρες έχουν ένα ενιαίο δίκτυο το οποίο καθιστά δυνατό το εμπόριο ηλεκτρικού ρεύματος.

13. Κατά πάγια νομολογία, μια συγκεκριμένη επιβάρυνση δεν μπορεί να είναι ταυτόχρονα φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος κατά την έννοια των άρθρων 9 έως 12 και εσωτερικός φόρος κατά την έννοια του άρθρου 95 [4].

14. Το Δικαστήριο δέχεται παγίως ότι μια οικονομική επιβάρυνση μονομερώς επιβαλλόμενη, ανεξαρτήτως της ονομασίας και της τεχνικής της, η οποία πλήττει τα εμπορεύματα λόγω του ότι αυτά διέρχονται τα σύνορα, όταν δεν αποτελεί δασμό κατά κυριολεξία, συνιστά φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΟΚ [5]. Εντούτοις, μια τέτοια επιβάρυνση μπορεί να μη θεωρείται επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς αν εντάσσεται σ' ένα γενικό σύστημα εσωτερικής φορολογίας που πλήττει συστηματικά κατηγορίες προϊόντων σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία εφαρμόζονται ανεξαρτήτως καταγωγής των προϊόντων, οπότε εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης.

3 — Αποφάσεις της 27ης Απριλίου 1994, C-393/92, Almelo κ.λπ. (Συλλογή 1994, σ. I-1477, σκέψη 28), και της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-158/94, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1997, σ. I-5789, σκέψεις 14 έως 20).

4 — Βλ. την πρόσφατη απόφαση της 17ης Ιουλίου 1997, C-90/94, Haahr Petroleum (Συλλογή 1997, σ. I-4085, σκέψη 19), και την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-28/96, Fricarnes (Συλλογή 1997, σ. I-4939, σκέψη 19).

5 — Βλ. τις προαναφερθείσες στην υποσημείωση 5 αποφάσεις Haahr Petroleum, σκέψη 20, και Fricarnes, σκέψη 20.

15. Όπως ανέφερα και στις προτάσεις μου στην υπόθεση Haahr Petroleum [6], αν και η οριοθέτηση μεταξύ, αφενός, των παραλλήλων εννοιών των δασμών και επιβαρύνσεων ισοδυνάμου αποτελέσματος και, αφετέρου, της αντιβαίνουσας προς το άρθρο 95 εσωτερικής φορολογίας είναι πολύ λεπτή [7], το Δικαστήριο, με τις πρώτες αποφάσεις του επί της διαφοράς μεταξύ αυτών των εννοιών, έκρινε επανειλημμένα ότι το ουσιώδες χαρακτηριστικό μιας επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό, το οποίο τη διακρίνει από τους εσωτερικούς φόρους, είναι το γεγονός ότι η πρώτη επιβαρύνει απλώς τα εισαγόμενα προϊόντα ως τέτοια, ενώ ο δεύτερος βαρύνει τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα [8].

16. Εφόσον ο φινλανδικός φόρος επί της ηλεκτρικής ενεργείας βαρύνει τόσο το εισαγόμενο όσο και το εγχώριο ρεύμα, καθίσταται σαφές εκ πρώτης όψεως ότι δεν αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς.

17. Η Φινλανδική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή, συμμερίζονται την άποψη αυτή και διατείνονται ότι ο φόρος, ο οποίος αποτελεί μέρος ενός συστήματος γενικής εσωτερικής φορολογίας, πρέπει να εκτιμηθεί σε σχέση με το άρθρο 95 της Συνθήκης.

18. Η Φινλανδική Κυβέρνηση συγκρίνει έναν υποθετικό φόρο βαρύνοντα τα εισαγόμενα προϊόντα αποκλειστικά και μόνον επειδή διέρχονται τα σύνορα, ο οποίος θα μπορούσε να είναι επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό, με φόρο όπως αυτός της υπό κρίση υποθέσεως, ο οποίος βαρύνει τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα. Και στις δύο περιπτώσεις, η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η άφιξη του ηλεκτρικού ρεύματος στο εθνικό δίκτυο. Ο φόρος επί του εισαγόμενου ηλεκτρισμού αποτελεί μέρος ενός γενικού συστήματος φόρων επί της παραγωγής, στο πλαίσιο του οποίου η μέθοδος παραγωγής του ρεύματος επηρεάζει τον φορολογικό συντελεστή. Μόνο όταν τούτο δεν είναι δυνατό ο φόρος υπολογίζεται βάσει του τελικού προϊόντος. Επομένως, ο φόρος βαρύνει τόσο την παραγόμενη εντός της Φινλανδίας ηλεκτρική ενέργεια όσο και την εισαγόμενη. Ο φόρος αυτός εισπράττεται από την ίδια δημόσια αρχή. Σκοπός του φόρου δεν είναι η εναρμόνιση της τιμής του εισαγόμενου και του εγχώριου προϊόντος, αλλά να καταστεί ο επιβαλλόμενος επί του εισαγόμενου ηλεκτρισμού φόρος αντίστοιχος προς τον μέσον όρο του βαρύνοντος τον παραγόμενο εντός της Φινλανδίας ηλεκτρισμό φόρου.

19. Η Γαλλική Κυβέρνηση σημειώνει ότι η επίμαχη νομοθεσία αποτελεί μέρος ενός γενικού συστήματος φορολογήσεως της ενεργείας, που καλύπτει τις περισσότερες ενεργειακές πηγές οι οποίες δεν εξαρτώνται από το πετρέλαιο. Η ως άνω κυβέρνηση αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως Denkavit [9], κατά την οποία, για να εντάσσεται στο πλαίσιο γενικού συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων, η φορολογική επιβάρυνση στην οποία υπόκειται ένα εισαγόμενο προϊόν πρέπει να πλήττει το εγχώριο προϊόν και το ομοειδές εισαγόμενο με τον ίδιο φόρο στο ίδιο στάδιο της εμπορίας, η δε γενεσιουργός αιτία του φόρου πρέπει επίσης να είναι η ίδια και για τα δύο προϊόντα. Η

6 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5.

7 — Σημείο 38.

8 — Βλ., για παράδειγμα, τις αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 1977, 78/76, Steinike και Weinlig (Συλλογή τόμος 1977, σ. 171, σκέψη 28), της 28ης Ιανουαρίου 1981, 32/80, Kortmann (Συλλογή 1981, σ. 251, σκέψη 18), και της 7ης Μαΐου 1987, 193/85, Co-Frutta (Συλλογή 1987, σ. 2085, σκέψη 9).

9 — Απόφαση της 31ης Μαΐου 1979, 132/78 (Συλλογή τόμος 1979/1, σ. 985, σκέψη 8).

Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται στην παρούσα υπόθεση.

20. Πρώτον, η παραγόμενη εντός της Φινλανδίας ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται κατά την παραγωγή, πράγμα το οποίο σημαίνει στην πράξη ότι επιβαρύνεται με τον φόρο όταν φθάνει στο δίκτυο. Πράγματι, τούτο συμβαίνει ακόμα και για ηλεκτρική ενέργεια παραγόμενη από άλλες ενεργειακές πηγές που δεν χρησιμοποιούν την πυρηνική τεχνολογία ή τις υδατοπτώσεις: ακόμα και αν από οικονομική άποψη αυτές οι πηγές πλήττονται με τον φόρο, ωστόσο ο φόρος είναι ανάλογος προς τον όγκο της παραγόμενης από τις πηγές αυτές ενέργειας που παραδίδεται στο δίκτυο. Η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται καθ' όμοιο τρόπο όταν φθάνει στο εθνικό δίκτυο. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, με τον τρόπο αυτό, δεν χρειάζεται να δοθεί καμία συμβολική σημασία στο γεγονός ότι ενίοτε η ενέργεια προέρχεται από το εξωτερικό.

21. Δεύτερον, έστω και αν το ύψος του πλήττοντος την εγχώρια και την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φόρου διαφέρει, δεν μπορεί να λεχθεί ότι ο φόρος αυτός δεν έχει ενιαίο χαρακτήρα. Ο φόρος διέπεται από τον ίδιο νόμο, ενώ, μολονότι ο συντελεστής του φόρου διαφέρει, δεν πρόκειται για ένα συντελεστή για τις εισαγωγές και για άλλο συντελεστή για την εγχώρια παραγωγή. Αν «διαφορετικός συντελεστής» σημαίνει πάντοτε «διαφορετικός φόρος», τότε το άρθρο 95 δεν θα είχε ποτέ εφαρμογή σε περίπτωση που οι φορολογικοί συντελεστές ποικίλλουν. Η Γαλλική Κυβέρνηση αμφιβάλλει αν τούτο ήταν η πρόθεση των συντακτών της Συνθήκης.

22. Η Επιτροπή αναφέρει ότι υφίστανται ορισμένες οριακές περιπτώσεις που βρίσκονται στην «γκρίζα ζώνη» μεταξύ των άρθρων 9 και 12, αφενός, και του άρθρου 95, αφετέρου. Στην παρούσα υπόθεση, υφίστανται σαφείς διαφορές βάσει των οποίων ο φόρος επιβάλλεται στην εισαγόμενη και στην εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια. Το γεγονός ότι δημιουργούνται δημοσιονομικές διαφορές μεταξύ εγχώριων και εισαγόμενων προϊόντων, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι το άρθρο 95 δεν έχει εφαρμογή, καθόσον ο σκοπός του άρθρου 95 είναι η αποφυγή οποιασδήποτε διακρίσεως σε βάρος των εισαγόμενων προϊόντων. Συνεπώς, η Επιτροπή θεωρεί, ορθά κατά την άποψή μου, ότι κάθε οριακή περίπτωση πρέπει να εξετάζεται συνολικά, λαμβανομένων υπόψη των γενικών σκοπών και της φύσεως του οικείου φορολογικού συστήματος κατόπιν συγκρίσεως μεταξύ του σκοπού και των αποτελεσμάτων του συστήματος που έχει εφαρμογή στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα. Αν οι διαφορές είναι επαρκώς σαφείς ώστε να μην είναι δυνατή ευθεία σύγκριση, αυτό συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι εμπλέκονται εν προκειμένω τα άρθρα 9 και 12.

23. Η Επιτροπή σημειώνει ότι, καθώς φαίνεται, το σύστημα φορολογήσεως της ενέργειας στη Φινλανδία είναι ένα γενικό φορολογικό σύστημα: η επιβολή του φόρου τόσο στην εισαγόμενη όσο και στην εγχώρια παραγωγή και η διαδικασία υπολογισμού του προβλέπονται από τον ίδιο νόμο, ο δε φόρος επί της εισαγόμενης ενέργειας φαίνεται ότι έχει υπολογιστεί με τέτοιο τρόπο ώστε να αντιστοιχεί προς τον μέσον όρο του πλήττοντος την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια φόρου, ενώ η ίδια αρχή, το τελωνείο, επιβλέπει την είσπραξη του φόρου, όλα δε τα εισπραττόμενα ποσά περιέρχονται στο Δημόσιο. Οι διαφορές που ενδεχομένως υπάρχουν δικαιολογούνται από τη δυσχέρεια ή και από την αδυναμία χρησιμοποιήσεως της μεθόδου παραγωγής ως αποφασιστικού κριτηρίου για τον προσδιορισμό του συντελεστή του φόρου επί της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας. Η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι διαφορές μεταξύ του βαρύνοντος την ει-

σαγόμενη και την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια φόρου δεν είναι τόσο κατάφωρες ώστε ο πλήττων την εγχώρια ενέργεια φόρος να θεωρηθεί φορολογική επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς, κατά την έννοια των άρθρων 9 και 12. Από την άλλη πλευρά, ο φόρος μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του γενικού φινλανδικού συστήματος των ειδικών φόρων καταναλώσεως, που ισχύει τόσο για τα εγχώρια όσο και για τα προερχόμενα από τα άλλα κράτη μέλη προϊόντα.

24. Θεωρώ λοιπόν ότι το άρθρο 95 έχει εφαρμογή. Ωστόσο, η Outokumpu διατείνεται ότι ο πλήττων την εισαγόμενη ενέργεια φόρος αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς και, ως τέτοιος, είναι αντίθετος προς τα άρθρα 9 και 12 της Συνθήκης. Η εν λόγω εταιρία προβάλλει ορισμένα επιχειρήματα προς στήριξη της απόψεως αυτής.

25. Πρώτον, η Outokumpu προβάλλει τον κατά κάποιο τρόπο αυτονόητο ισχυρισμό ότι ο φόρος επί της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας είναι φόρος επί των εισαγωγών. Εντούτοις, αυτό και μόνο το γεγονός δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να σημαίνει ότι ο ως άνω φόρος πρέπει να θεωρηθεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς, καθόσον τούτο θα στερούσε από το άρθρο 95 κάθε νόημα. Το φορολογικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται ένας αμφισβητούμενος φόρος πρέπει να εξετάζεται στο σύνολό του με σκοπό τον προσδιορισμό του αν ο φόρος επηρεάζει μόνον τις εισαγωγές ή τόσο τα εισαγόμενα όσο και τα εγχώρια προϊόντα, παρά την ύπαρξη διαφορετικών συντελεστών [10].

26. Δεύτερον, η Outokumpu αναφέρεται στη διάταξη του φινλανδικού δικαίου κατά την οποία ο φόρος επί της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας καταβάλλεται από τον εισαγωγέα, ενώ ο φόρος επί της παραγόμενης εντός της Φινλανδίας ηλεκτρικής ενέργειας καταβάλλεται από τον παραγωγό. Η Outokumpu εκθέτει ότι από τη διάταξη αυτή είναι προφανές ότι ο φόρος επί της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας επιβάλλεται λόγω του γεγονότος ότι ένα προϊόν διασχίζει τα μεταξύ κρατών μελών σύνορα. Ωστόσο, κατ' εμέ, το επιχείρημα αυτό δεν έχει μεγαλύτερη βαρύτητα απ' όσο το προηγούμενο: οποιοσδήποτε φόρος πλήττων τις εισαγωγές μπορεί να θεωρηθεί ότι οφείλεται λόγω του ότι ένα προϊόν διασχίζει τα σύνορα. Όπως υπογράμμισα στις προτάσεις μου στην υπόθεση Haahr Petroleum:

«Συναφώς, πρέπει να διακριθεί το γεγονός ότι ένας φόρος εισπράττεται κατά τον χρόνο της εισαγωγής από το ζήτημα αν αυτός επιβάλλεται μόνον επί των εισαγόμενων προϊόντων: εννοιολογικά, το πρώτο είναι ζήτημα [που] πρέπει να διακριθεί από το δεύτερο. Το γεγονός ότι ο γενεσιουργός λόγος επιβολής συγκεκριμένου φόρου είναι η εισαγωγή δεν είναι καθοριστικό της υπαγωγής του στα άρθρα 9 έως 13, αφενός, ή στο άρθρο 95, αφετέρου: ο γενεσιουργός λόγος για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας επί εισαγόμενων προϊόντων, για παράδειγμα, δημιουργείται κατά την εισαγωγή των αγαθών, αλλά αυτό βεβαίως δεν σημαίνει ότι συνιστά επιβάρυνση πλήττουσα τις εισαγωγές» [11].

27. Εν πάση περιπτώσει, το Δικαστήριο μπορεί να κρίνει ότι ορισμένοι φόροι οι οποίοι ρητά επιβάλλονται επ' ευκαιρία της εισαγωγής ενός προϊόντος από το εξωτε-

10 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5 υπόθεση Haahr Petroleum, σκέψη 25.

11 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5, σημείο 43.

ρικό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 και όχι σ' εκείνο των άρθρων 9 και 12: βλ. για παράδειγμα την υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας [12], η οποία αφορούσε επιβάρυνση επιβαλλόμενη κατά την εισαγωγή, πλήττουσα ορισμένα εισαγόμενα προϊόντα πετρελαίου και παράγωγά τους, και την υπόθεση Sticr [13], στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι φόροι όπως ο προκείμενος στην εν λόγω υπόθεση φόρος κύκλου εργασιών εμπίπτουν στην έννοια του εσωτερικού φόρου που χρησιμοποιείται στο άρθρο 95, ακόμα και αν επιβάλλονται κατά τη στιγμή της εισαγωγής [14].

28. Τρίτον, η Outokumpu ισχυρίζεται ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο επιβαλλόμενος επί της εισαγομένης ηλεκτρικής ενέργειας φόρος δεν βαρύνει την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια και, επομένως, εφόσον, στις εν λόγω περιπτώσεις, επιβάλλεται ειδικά επί των εισαγομένων από άλλα κράτη μέλη προϊόντων και όχι επί ομοειδών εγχώριων προϊόντων αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς. Όπως φαίνεται, ο ως άνω ισχυρισμός έχει πολλά αλληλοεπικαλυπτόμενα σκέλη που μπορούν να καταταγούν σε δύο κύριες κατηγορίες.

29. Η Outokumpu αρχίζει ισχυριζόμενη ότι, όσον αφορά την παραγόμενη εντός της Φινλανδίας ηλεκτρική ενέργεια που δεν προέρχεται από εκμετάλλευση υδατοπτώσεων ή από την πυρηνική τεχνολογία (ειδικότερα τον άνθρακα, το φυσικό αέριο, το πετρέλαιο και την τύρφη), δεν επιβάλλεται φόρος επί του τελικού προϊόντος αυτού καθαυτού, καθόσον φορολογούνται μόνον οι πρώτες ύλες από τις οποίες παράγεται η ενέργεια.

30. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός φαίνεται ότι έχει εννοηθεί εσφαλμένα. Από την αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει σαφώς ότι το γεγονός που διαφοροποιεί τον συντελεστή του βαρύνοντος την προερχόμενη από τις εν λόγω ενεργειακές πηγές φόρου από τον συντελεστή επί του εισαγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος και επί του ηλεκτρικού ρεύματος που παράγεται στη Φινλανδία από θερμοπυρηνικούς σταθμούς ή από την εκμετάλλευση υδατοπτώσεων αποτελεί τη βάση επί της οποίας υπολογίζεται ο συντελεστής αυτός. Ενώ η διαφορά αυτή μπορεί να έχει αποφασιστική σημασία για το αν ο φόρος αντιβαίνει προς το άρθρο 95, ωστόσο αυτή δεν μπορεί να εμποδίσει το ενδεχόμενο να εμπίπτει ο φόρος αυτός στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διατάξεως. Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένα ότι φόροι επί εισαγόμενων και εγχώριων προϊόντων οι οποίοι έχουν διαφορετική βάση επιβολής πρέπει να εκτιμώνται στο πλαίσιο του άρθρου 95: μια ιδιαίτερα σημαντική ανάλογη περίπτωση αποτελούν ίσως οι «υποθέσεις της βελγικής και της λουξεμβουργιανής μπύρας» [15], στο πλαίσιο των οποίων ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί της εγχώριας παραγωγής μπύρας υπολογίστηκε με βάση την υφιστάμενη ποσότητα του ενδιάμεσου προϊόντος (θερμού μούστου) που χρησιμοποιούνταν στη διαδικασία παραγωγής, ενώ ο φόρος επί της εισαγόμενης μπύρας υπολογιζόταν με βάση την ποσότητα του τελικού προϊόντος, προσαρμοσμένος έτσι ώστε να λαμβάνεται υπόψη η υπολογιζόμενη ποσότητα μούστου που χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή της μπύρας.

31. Εν πάση περιπτώσει, ακόμα και αν ο φόρος επιβάρυνε την πρωτογενή ενεργειακή πηγή, τούτο δεν θα εμπόδιζε, από μόνο του, την εφαρμογή του άρθρου 95: το Δικαστήριο έχει δεχθεί από τα πρώτα έτη της λειτουργίας του ότι το πρώτο εδάφιο του άρθρου 95 καλύπτει κάθε φορολογία η

12 — Απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 1980, 21/79 (Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 1).

13 — Απόφαση της 4ης Απριλίου 1968, 31/67 (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 751).

14 — Όπ.π., σ. 754.

15 — Αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1991, C-152/89, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 1991, σ. I-3141), και C-153/89, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1991, σ. I-3171).

οποία βαρύνει πράγματι και ειδικά το εγχώριο προϊόν σε όλα τα στάδια της παραγωγής και εμπορίας του μέχρι το στάδιο της εισαγωγής του προϊόντος από άλλα κράτη μέλη [16]. Αυτό το αναγνωρίζει η Outokumpu στο πλαίσιο του επικουρικού ισχυρισμού της ότι ο φόρος αντιβαίνει προς το άρθρο 95.

32. Επιπλέον, η Outokumpu διατυπώνει ορισμένες παρατηρήσεις σχετικά με τις διαφορετικές βάσεις υπολογισμού του φόρου επί των εισαγωγών και επί της εγχώριας παραγωγής. Σημειώνει ότι, όσον αφορά την εγχώρια παραγωγή ρεύματος, ο βασικός φόρος επιβάλλεται μόνο επί της προερχόμενης από πυρηνικούς σταθμούς ηλεκτρικής ενέργειας, ενώ ο φόρος αυτός βαρύνει στο σύνολό της την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια και ότι η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται βάσει ενιαίου συντελεστή, όσον αφορά δε την εθνική παραγωγή προβλέπονται διάφοροι συντελεστές, με ορισμένες εξαιρέσεις, οι οποίες, εφόσον εξαρτώνται από την ενεργειακή πηγή η οποία δεν μπορεί να καθοριστεί από τη στιγμή που το ηλεκτρικό ρεύμα φθάνει στο δίκτυο, δεν μπορούν να εφαρμοστούν για την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια.

33. Το επιχείρημα αυτό είναι ομοίως αβάσιμο. Η Φινλανδική Κυβέρνηση αμφισβητεί τον ισχυρισμό της Outokumpu ότι ορισμένη ηλεκτρική ενέργεια έχει υπαχθεί σε εξαιρέσεις, διατεινόμενη ότι οι εξαιρέσεις για τον ηλεκτρισμό που παράγεται από γεννήτριες με ισχύ μικρότερη των δύο MW και για τον ηλεκτρισμό που παράγεται από τύρφη αφορούν στην πράξη μόνον την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται για την κατανάλωση του ίδιου του παραγωγού, για παράδειγμα από τις γεννήτριες έκτακτης ανάγκης που διαθέτουν τα νοσοκομεία. Ωστόσο, ακόμα και αν ευσταθούσε ο ισχυρισμός αυτός, θα ήταν παράλογο να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 ένα φορολογικό σύστημα που προβλέπει ορισμένες εξαιρέσεις για την εγχώρια παραγωγή, εφόσον ένα τέτοιο σύστημα αποτελεί ακριβώς το είδος του συστήματος στη ρύθμιση του οποίου σκοπεί το άρθρο 95. Εν πάση περιπτώσει, είναι σαφές από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι το άρθρο 95 έχει εφαρμογή σε τέτοιες περιπτώσεις: βλ., για παράδειγμα, τις υποθέσεις Schöttle και Shöhne [17] και Επιτροπή κατά Γαλλίας [18]. Το Δικαστήριο μπορεί μάλιστα να θεωρήσει ότι το άρθρο 95 έχει εφαρμογή όταν απαλλάσσονται από τη φορολογία όλα τα αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα και οι πρώτες ύλες από τις οποίες αυτά παράγονται [19].

34. Τέταρτον, η Outokumpu επικαλείται τη νομολογιακή αρχή ότι, για να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 της Συνθήκης και όχι σ' εκείνο των άρθρων 9 και 12, το αμφισβητούμενο μέτρο πρέπει να αποτελεί μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικής φορολογίας, βαρύνουσας συστηματικά τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα με βάση τα ίδια κριτήρια [20]. Η προσφεύγουσα εταιρία προβάλλει τέσσερα κριτήρια τα οποία, όπως ισχυρίζεται, διαφέρουν ανάλογα με το αν ο ως άνω ειδικός φόρος καταναλώσεως βαρύνει την εγχώρια ή την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια, καταλήγοντας ότι ο φόρος αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς και όχι εσωτερικό φόρο υπό την έννοια του άρθρου 95.

35. Πρώτον, η Outokumpu διατείνεται ότι ο γενεσιουργός λόγος του φόρου είναι διαφο-

16 — Απόφαση της 3ης Απριλίου 1968, 28/67, Molkerei-Zentrale (Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 715, ειδικότερα σ. 723). Σημειώνω ότι το γαλλικό κείμενο είναι κάπως σαφέστερο από το αγγλικό.

17 — Απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 1977, 20/76 (Συλλογή τόμος 1977, σ. 77, σκέψη 21).

18 — Απόφαση της 7ης Απριλίου 1987, 196/85 (Συλλογή 1987, σ. 1597, σκέψη 7).

19 — Απόφαση Molkerei-Zentrale, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 17.

20 — Απόφαση της 25ης Ιανουαρίου 1977, 46/76, Bauhuis (Συλλογή τόμος 1977, σ. 1, σκέψη 11).

ρετικός: για την εγχωρίως παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια, αυτός είναι η παραγωγή του ηλεκτρισμού ή, σε σχέση με την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από άλλες ενεργειακές πηγές εκτός από την προερχόμενη από πυρηνικούς σταθμούς ή από εκμετάλλευση υδατοπτώσεων, η χρήση πρώτων υλών, ενώ για την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια ο γενεσιουργός λόγος είναι η εισαγωγή. Ωστόσο, όπως προανέφερα, ο γενεσιουργός λόγος ενός φόρου που πλήττει τις εισαγωγές θα είναι συχνά η ίδια η εισαγωγή, το δε Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ένας τέτοιος φόρος μπορεί, παρ' όλ' αυτά, να εκτιμάται βάσει του άρθρου 95. Πράγματι, το Δικαστήριο δέχθηκε με την απόφαση Denkavit [21] ότι, για να μπορεί να γίνει λόγος για γενικό σύστημα εσωτερικών φόρων, ο γενεσιουργός λόγος του φόρου πρέπει να είναι ο ίδιος. Εντούτοις, το Δικαστήριο διευκρίνισε πρόσφατα το συμπέρασμα αυτό ως ακολούθως:

«Όσον αφορά την προϋπόθεση σχετικά με τον γενεσιουργό λόγο του φόρου, πρέπει να διευκρινισθεί ότι σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει διαφορά λόγω του γεγονότος ότι το εισαγόμενο προϊόν φορολογείται κατά την εισαγωγή ενώ το εγχώριο κατά τη μεταπώληση ή τη χρησιμοποίησή του, διότι στην οικονομική πραγματικότητα το στάδιο της εμπορίας είναι το ίδιο, δεδομένου ότι και η εισαγωγή και η μεταπώληση ή η χρησιμοποίηση πραγματοποιούνται με σκοπό την οικονομική αξιοποίηση του προϊόντος» [22].

36. Δεύτερον, η Outokumpu διατείνεται ότι ο φόρος εισπράττεται σε διαφορετικό στάδιο: στην περίπτωση του εγχωρίου ηλεκτρικού ρεύματος, εισπράττεται στο στάδιο της παραγωγής, ενώ, προκειμένου περί της εισαγόμενης ενέργειας, εισπράττεται στο στάδιο της διανομής ή της καταναλώσεως. Αυτό αποτελεί μια κατά κάποιο τρόπο τεχνητή διάκριση, προκειμένου για προϊόν της φύσεως του ηλεκτρικού ρεύματος, η παραγωγή του οποίου είναι ταυτόχρονη με την εισαγωγή του στο εθνικό δίκτυο. Εν πάση περιπτώσει, είναι σαφές ότι το γεγονός ότι ο φόρος εισπράττεται σε διαφορετικά στάδια της παραγωγής και της εμπορίας δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 95 [23].

37. Τρίτον, η Outokumpu υποστηρίζει ότι η βάση υπολογισμού του φόρου διαφέρει: η εγχωρίως παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται σε φόρο με συντελεστές που ποικίλλουν ανάλογα με το αν η ενέργεια αυτή προέρχεται από πυρηνικούς σταθμούς ή από την εκμετάλλευση υδατοπτώσεων, ή ακόμα φορολογείται μόνο στο επίπεδο των πρώτων υλών (και, ακόμα και στο στάδιο αυτό, με διαφορετικούς συντελεστές) ή δεν φορολογείται καθόλου, ενώ η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φορολογείται με ενιαίο και σχετικά υψηλό συντελεστή, ο οποίος είναι ακόμα υψηλότερος αν ληφθούν υπόψη οι επιβαρύνσεις που καταβάλλονται υπέρ του κράτους στο οποίο η ενέργεια αυτή παράγεται. Η Outokumpu παραθέτει ορισμένες υποθέσεις (ιδίως τις υποθέσεις Bresciani [24], Denkavit [25], United Foods και Van den Abeele [26] και Επιτροπή κατά Βελγίου [27]) προς στήριξη του ισχυρισμού της ότι οι διαφορές αυτές αρκούν για να μην μπορεί ο φόρος επί της ηλεκτρικής ενεργείας να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του

21 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 8.

22 — Απόφαση της 11ης Ιουνίου 1992, C-149/91 και C-150/91, Sanders Adour και Guyomarc'h Orthez Nutrition animale (Συλλογή 1992, σ. I-3899, σκέψη 18). Βλέπε επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mischo στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 1991, C-325/90, Aliments Morvan (Συλλογή 1991, σ. I-5419, σκέψεις 8 έως 11).

23 — Βλ. την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 17 υπόθεση Molkerei-Zentrale.

24 — Απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1976, 87/75 (Συλλογή τόμος 1976, σ. 57).

25 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10.

26 — Απόφαση της 7ης Απριλίου 1981, 132/80 (Συλλογή 1981, σ. 995).

27 — Απόφαση της 20ής Μαρτίου 1984, 314/82 (Συλλογή 1984, σ. 1543).

άρθρου 95. Όλες οι ως άνω υποθέσεις αφορούν τη φύση των φόρων οι οποίοι στηρίζονται σε λόγους δημοσίας υγείας και επιβαρύνουν ορισμένα ζωικά προϊόντα. Σε κάθε μία από τις υποθέσεις αυτές προβλήθηκε, χωρίς να γίνει δεκτός, ο ισχυρισμός ότι οι επίμαχοι φόροι αποτελούσαν εσωτερικούς φόρους υπό την έννοια του άρθρου 95 και όχι επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς, επειδή προβλεπόταν φόρος για τη διενέργεια εθνικών ελέγχων ο οποίος φερόταν ως ισοδύναμος. Η υπόθεση Bresciani αφορούσε φόρο για την υποχρεωτική υγειονομική εξέταση εισαγόμενων δερμάτων βοοειδών, καθώς και φόρο για την κτηνιατρική εξέταση εγχώριων ζώων στα σφαγεία, ο κύριος σκοπός της οποίας ήταν να προσδιορίζεται αν το κρέας τους ήταν πρόσφορο για κατανάλωση. Η υπόθεση Denkavit αφορούσε φόρο επί εισαγόμενου λίπους τύπου saindoux, που λαμβάνεται με πίεση ή λιώσιμο, ή παράγεται με τη βοήθεια διαλυτικών ουσιών, καθώς και φόρο επί της σφαγής εγχώριων ζώων. Η υπόθεση United Foods και Van den Abeele αφορούσε φόρους για υγειονομικό έλεγχο ιχθύων: ο έλεγχος των ιχθύων που αλιεύονταν στα εγχώρια ύδατα γινόταν στις ιχθυαγορές και αφορούσε την υγειονομική κατάσταση, τη φρεσκάδα και την καθαρότητα των ιχθύων, ενώ ο έλεγχος των εισαγόμενων ιχθύων πραγματοποιούνταν στα τελωνεία και αφορούσε ιδίως την έκδοση υγειονομικού πιστοποιητικού, τους τρόπους μεταφοράς και την κατάσταση διατηρήσεως των ιχθύων. Η υπόθεση Επιτροπή κατά Βελγίου αφορούσε φόρο για υγειονομικούς ελέγχους που πραγματοποιούνταν στο στάδιο της σφαγής εγχώριων πουλερικών και μετά από αυτήν, του οποίου το ύψος αποτελούσε συνάρτηση των εξετάσεων του αστυκτηνιάτρου και του αριθμού των ζώων, καθώς και φόρο εισπραττόμενο κατά την εισαγωγή κρέατος πουλερικών, που βασιζόταν στο βάρος των πουλερικών.

38. Κατά την άποψή μου, από τις υποθέσεις αυτές δεν συνάγεται καμία γενική αρχή ότι η εφαρμογή διαφόρων βάσεων επιβολής του φόρου στα εισαγόμενα και στα εγχώρια προϊόντα αποτελεί αποφασιστικό παράγοντα για τη διαπίστωση του αν μια επιβάρυνση μπορεί να θεωρηθεί ως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμούς (μολονότι τούτο έχει ασφαλώς μεγάλη σημασία για το αν ο φόρος αντιβαίνει στο άρθρο 95, θα ασχοληθώ δε με το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο της σχετικής εξετάσεως). Οι κρίσιμες σε όλες αυτές τις υποθέσεις επιβαρύνσεις είχαν σαφώς διαφορετικές βάσεις επιβολής όσον αφορά τις εισαγωγές και τα εγχώρια προϊόντα και, για τον λόγο αυτό, θεωρώ ότι δεν είναι συγκρίσιμες προς τον φόρο επί της ηλεκτρικής ενέργειας περί του οποίου πρόκειται στην παρούσα υπόθεση. Από τις υποθέσεις αυτές φαίνεται ο κατανοητός δισταγμός του Δικαστηρίου να θεωρήσει άνευ ετέρου ως εσωτερικούς φόρους επιβαρύνσεις προβλεπόμενες για υγειονομικούς ελέγχους επί των εισαγωγών απλώς και μόνον επειδή είναι δυνατό να ευρεθεί κάποιος σχετικά ανάλογος εσωτερικός φόρος, οι υποθέσεις δε αυτές υπογραμμίζουν την αρχή ότι, όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας Warner στην υπόθεση Denkavit [28], «για να μπορεί να θεωρηθεί ότι ένας φόρος αποτελεί μέρος γενικού συστήματος εσωτερικών φόρων κράτους μέλους (...) το γεγονός ότι τα εγχώρια προϊόντα επιβαρύνονται με ανάλογο φόρο έναντι του πλήττοντος τα εισαγόμενα, λόγω της προβλέψεως άλλων επιβαρύνσεων, δεν αρκεί».

39. Τέλος, η Outokumpu διατείνεται ότι ο φόρος δεν βαρύνει ομάδες προϊόντων ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, καθόσον ο συντελεστής και η βάση επιβολής του διαφέρουν για την παραγόμενη εντός της Φινλανδίας ηλεκτρική ενέργεια και για την εισαγόμενη. Η Outokumpu εκθέτει ότι ένας φόρος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 95 μόνον αν η προέλευση των

28 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 (οι προτάσεις δεν έχουν μεταφραστεί στα ελληνικά).

προϊόντων δεν επηρεάζει τον συντελεστή του φόρου ή τη βάση επιβολής του ή τον τρόπο εισπράξεώς του. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός βασίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία των υποθέσεων τις οποίες η Outokumpu επικαλείται προς στήριξη των ισχυρισμών της. Η Outokumpu επικαλείται τις αποφάσεις του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Co-Frutta [29], Simba κ.λπ. [30] και OTO [31]. Εντούτοις, στις υποθέσεις αυτές το Δικαστήριο, εξετάζοντας την εκάστοτε επίμαχη επιβάρυνση, έκρινε απλώς ότι το αν τα φορολογούμενα προϊόντα παράγονταν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή δεν είχε επίπτωση επί του φορολογικού συντελεστή, της βάσεως υπολογισμού του φόρου ή του τρόπου εισπράξεώς του· δεν έκρινε ότι τούτο αποτελούσε προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 95. Θα ήταν παράλογο αν το άρθρο 95 μπορούσε να έχει εφαρμογή επί του πλέον οφθαλμοφανούς παραδείγματος παρανομίας στην καταπολέμηση της οποίας σκοπεί, ήτοι της υπάρξεως ρητών διαφορετικών συντελεστών φόρου για τα εισαγόμενα και τα εγχώρια προϊόντα. Εν πάση περιπτώσει, από της εκδόσεως της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Haahr Petroleum [32] είναι σαφές ότι το άρθρο 95 έχει εφαρμογή σε ένα τέτοιο φόρο.

40. Κατά συνέπεια, δεν με έπεισαν τα διάφορα επιχειρήματα που προβάλλει η Outokumpu προς στήριξη του ισχυρισμού της ότι ο φινλανδικός ειδικός φόρος καταναλώσεως επί της εισαγομένης ενεργείας αποτελεί επιβάρυνση ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό. Κατά την άποψή μου, ο φόρος αποτελεί μέρος ενός γενικού συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων και, κατά συνέπεια, η συμφωνία του προς το κοινοτικό δίκαιο πρέπει να εκτιμηθεί βάσει του άρθρου 95 της Συνθήκης.

29 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 9, σκέψη 12.

30 — Απόφαση της 9ης Ιουνίου 1992, C-228/90 έως C-234/90, C-339/90 και C-353/90 (Συλλογή 1992, σ. I-3713, σκέψη 8).

31 — Απόφαση της 13ης Ιουλίου 1994, C-130/92 (Συλλογή 1994, σ. I-3281, σκέψη 12).

32 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 5, σκέψη 25.

Συμφωνία του φόρου προς το άρθρο 95

41. Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 95 απαγορεύει τους εσωτερικούς φόρους που επιβαρύνουν τα προϊόντα άλλων κρατών μελών περισσότερο σε σχέση με εκείνους που πλήττουν άμεσα ή έμμεσα το ομοειδή εθνικά προϊόντα.

42. Η Φινλανδική Κυβέρνηση έχει την άποψη ότι ο φόρος πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο του άρθρου 95 και θεωρεί ότι αυτός δεν αντιβαίνει προς την εν λόγω διάταξη. Ελλείψει εναρμονίσεως των σχετικών φόρων, η φορολόγηση της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας με ένα μέσο συντελεστή είναι ο μόνος λογικός τρόπος για να τύχει η εισαγόμενη ενέργεια δικαίας μεταχειρίσεως, τούτο δε εμπίπτει στην εσωτερική αρμοδιότητα των κρατών μελών.

43. Η Outokumpu διατείνεται ότι ο νόμος 1473/1994 αντιβαίνει προς το άρθρο 95, καθόσον προβλέπει, όσον αφορά την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται με ορισμένο τρόπο, φόρο υψηλότερο από εκείνον που βαρύνει άμεσα ή εμμέσα το ομοειδές εγχώριο προϊόν.

44. Στο σημείο αυτό αναφέρω την παρατήρηση την οποία διατύπωσε η Outokumpu, ότι η εισαγόμενη από τη Σουηδία ηλεκτρική ενέργεια (η οποία, σύμφωνα με την

Outokumpu, είναι το μόνο κράτος μέλος που εξάγει απευθείας στη Φινλανδία ηλεκτρική ενέργεια [33]) έχει ήδη επιβαρυνθεί με τον επιβαλλόμενο εντός της Σουηδίας φόρο, ο οποίος δεν επιστρέφεται κατά την εξαγωγή. Η σωρευτική επιβολή του σουηδικού και του φινλανδικού φόρου ασφαλώς μεγεθύνει περαιτέρω τη διαφορά μεταξύ του συνόλου των φόρων οι οποίοι βαρύνουν την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια που προέρχεται από ορισμένες πηγές (ειδικότερα την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από υδροηλεκτρικούς σταθμούς κατασκευασθέντες πριν από το 1978) και του φόρου που βαρύνει την παραγόμενη εντός της Φινλανδίας ηλεκτρική ενέργεια από ανάλογες πηγές.

45. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι το κοινοτικό δίκαιο δεν εμποδίζει τα αποτελέσματα μιας διπλής φορολογίας αυτού του είδους. Αν και η κατάργηση των εν λόγω αποτελεσμάτων, όπως δέχεται το Δικαστήριο, είναι αναμφίβολα επιθυμητή προς όφελος της ελευθερίας διακινήσεως των αγαθών, αυτή μπορεί να προκύψει μόνον από την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων [34]. Επομένως, η αυξημένη διαφορά που οφείλεται στην επιβολή, σε προηγούμενο στάδιο, των σουηδικών φόρων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εισάγει δυσμενείς διακρίσεις. Ακόμη, μπορεί να λεχθεί ότι τα άρθρα 95 έως 98 βασίζονται στην αρχή της φορολογήσεως στον τόπο προορισμού, ήτοι ότι τα προϊόντα φορολογούνται από τη χώρα εισαγωγής. Κατ' εφαρμογή της αρχής αυτής, η Σουηδία θα μπορούσε νομίμως να επιστρέψει κατά την εξαγωγή τους φόρους που βαρύνουν την παραγόμενη εντός της Σουηδίας ηλεκτρική ενέργεια: βλ. το άρθρο 96.

33 — Ωστόσο, ενδέχεται μέρος της ενέργειας αυτής να προέρχεται από τη Δανία. Η Ρωσία είναι ο άλλος κύριος εξαγωγέας ηλεκτρικής ενεργείας προς τη Φινλανδία.

34 — Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1978, 142/77, Larsen (Συλλογή τόμος 1978, σ. 507, σκέψεις 32 έως 36).

46. Η Γαλλική Κυβέρνηση, ενώ αναγνωρίζει ότι είναι δυσχερές έως αδύνατο να καθοριστεί ο τρόπος παραγωγής της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, θεωρεί ότι το φινλανδικό σύστημα αντιβαίνει προς το άρθρο 95· τούτο ενδέχεται να εισάγει διακρίσεις σε βάρος της εισαγόμενης από άλλα κράτη μέλη ηλεκτρικής ενέργειας, εφόσον η ενέργεια αυτή μπορεί να φορολογείται με υψηλότερο συντελεστή σε σχέση με την ίδια ποσότητα ηλεκτρικής ενεργείας παραχθείσα στη Φινλανδία από την ίδια ενεργειακή πηγή.

47. Η Επιτροπή, η οποία επίσης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το φορολογικό σύστημα αντιβαίνει προς το άρθρο 95, επικαλείται επιπλέον το γεγονός ότι η παραγόμενη εντός της Φινλανδίας από ορισμένες πηγές ηλεκτρική ενέργεια απαλλάσσεται σε ορισμένες περιπτώσεις από τον φόρο.

48. Το Δικαστήριο έχει δεχθεί, με σειρά αποφάσεων, ότι υφίσταται παράβαση του πρώτου εδαφίου του άρθρου 95 όταν η φορολόγηση του εισαγομένου προϊόντος και εκείνη ενός εγχώριου ομοειδούς προϊόντος υπολογίζονται διαφορετικά, με βάση διαφορετικά κριτήρια, τα οποία οδηγούν, έστω και σε ορισμένες μόνο περιπτώσεις, σε βαρύτερη φορολόγηση του εισαγομένου προϊόντος [35]. Έτσι, το Δικαστήριο

35 — Αποφάσεις της 17ης Φεβρουαρίου 1976, 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels (Συλλογή τόμος 1976, σ. 81, σκέψη 17)· της 22ας Ιουνίου 1976, 127/75, Bobie (Συλλογή τόμος 1976, σ. 409, σκέψη 3)· της 26ης Ιουνίου 1991, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 20, και Επιτροπή κατά Βελγίου, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 12), καθώς και της 12ης Μαΐου 1992, C-327/90, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1992, σ. I-3033, σκέψη 12). Βλ. επίσης τις προτάσεις μου στις προαναφερθείσες στην υποσημείωση 16 υποθέσεις Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου και Επιτροπή κατά Βελγίου, σημείο 6).

έκρινε ως ασυμβίβαστα προς το άρθρο 95 συστήματα που προέβλεπαν ένα κλιμακούμενο φόρο επί της εγχώριας παραγωγής και ένα φόρο με ενιαίο συντελεστή για τις εισαγωγές [36], ένα φόρο επί της εγχώριας παραγωγής, για τον υπολογισμό του οποίου λαμβάνονταν υπόψη οι πραγματικές ζημίες στο πλαίσιο της διαδικασίας παραγωγής, καθώς και ένα φόρο επί των εισαγωγών, για τον υπολογισμό του οποίου τα στοιχεία αυτά λαμβάνονταν υπόψη κατ' αποκοπή [37], καθώς και φόρο επί της εγχώριας παραγωγής βασιζόμενο επί της πραγματικής χονδρικής τιμής, σε σχέση με φόρο επί των εισαγωγών, η βάση επιβολής του οποίου αυξανόταν σύμφωνα με ένα κατ' αποκοπή οριζόμενο ποσό [38].

49. Εφόσον η δομή του επίμαχου φινλανδικού ειδικού φόρου καταναλώσεως έχει ως αποτέλεσμα τη δυνατότητα επιβαρύνσεως της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας που παράγεται από μια δεδομένη πηγή με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με την ενέργεια που παράγεται στη Φινλανδία από ανάλογη πηγή, βάσει της αρχής που συνάγεται από τις ως άνω αποφάσεις ο φόρος αυτός αντιβαίνει εκ πρώτης όψεως στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 95. Η κατάσταση θα ήταν ασφαλώς διαφορετική αν αποδεικνυόταν ότι κάθε εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια προέρχεται από τέτοιες ενεργειακές πηγές ώστε, αν αυτή παραγόταν εντός της Φινλανδίας, ο φόρος θα ήταν ο ίδιος ή υψηλότερος σε σχέση με τον ενιαίο φόρο που βαρύνει τις εισαγωγές· αν για παράδειγμα κάθε εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια παραγόταν από πυρηνικούς σταθμούς, τότε ο συνολικός φόρος 2,2 p/kWh, με την οποία αυτή βαρύνεται, θα ήταν μικρότερος από τον συνολικό φόρο 2,4 p/kWh που βαρύνει την παραγόμενη εντός της Φινλανδίας από πυρηνικούς σταθμούς ηλεκτρική ενέργεια. Ωστόσο, εφόσον αποτελεί κοινό τόπο ότι είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της μεθόδου παραγωγής της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας, πρέπει να συναχθεί ότι, τουλάχιστον σε ορισμένες περιπτώσεις, ο πλήττων την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φόρος υπερβαίνει εκείνον που βαρύνει την εγχωρίως παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια από ανάλογες πηγές [39].

50. Εντούτοις, η Φινλανδική Κυβέρνηση διατείνεται ότι η δομή του φόρου αυτού δικαιολογείται από περιβαλλοντικούς λόγους. Επικαλείται πάγια νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το ότι το κοινοτικό δίκαιο, στο παρόν στάδιο εξελίξεώς του, δεν περιορίζει την ελευθερία κάθε κράτους μέλους να θεσπίζει φορολογικής φύσεως ρυθμίσεις που προβλέπουν διαφορές μεταξύ ορισμένων προϊόντων, ακόμα και μεταξύ προϊόντων που είναι ομοειδή κατά την έννοια του άρθρου 95, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, τα οποία μπορούν να περιλαμβάνουν τη φύση των χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών ή τη μέθοδο παραγωγής, και ότι τέτοιες διαφορές συνάδουν προς το κοινοτικό δίκαιο εφόσον με τον τρόπο αυτό επιδιώκονται σκοποί οικονομικής πολιτικής οι οποίοι είναι ωσαύτως σύμφωνοι προς τις επιταγές της Συνθήκης και της κοινοτικής νομοθεσίας [40]. Η Φινλανδική Κυβέρνηση διατείνεται ότι τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν στόχους περιβαλλοντικής πολιτικής, ενόψει του άρθρου 130 Ρ της Συνθήκης, το οποίο εκθέτει τους στόχους της κοινοτικής πολιτικής περιβάλλοντος. Κατά την άποψη της ως άνω κυβερνήσεως, ο διαφορετικός τρόπος φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενεργείας που παράγεται από διάφορες πηγές αποτελεί τον μόνο δυνατό

36 — Αποφάσεις Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels και Bobie, προαναφερθείσες στην υποσημείωση 36.

37 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Λουξεμβούργο και της 26ης Ιουνίου 1991, Επιτροπή κατά Βελγίου, προαναφερθείσες στην υποσημείωση 16.

38 — Απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδος, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36.

39 — Βλ. τις αποφάσεις Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 25· της 26ης Ιουνίου 1991, Επιτροπή κατά Βελγίου, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 16, και Επιτροπή κατά Ελλάδος, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 20.

40 — Βλ. για παράδειγμα την απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψη 6.

τρόπο για να ληφθούν υπόψη σκοποί περιβαλλοντικής πολιτικής κατά τη φορολόγηση του ηλεκτρισμού.

51. Ναι μεν το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι φορολογικά συστήματα προβλέποντα διαφορετικούς συντελεστές μπορούν να δικαιολογούνται από αντικειμενικά κριτήρια, παράλληλα όμως δέχεται ότι, για να είναι σύμφωνοι προς το κοινοτικό δίκαιο, οι συγκεκριμένοι λεπτομερείς κανόνες πρέπει να είναι τέτοιας φύσεως ώστε να αποφεύγεται κάθε είδος δυσμενών διακρίσεων, άμεσων ή έμμεσων, όσον αφορά τις εισαγωγές από άλλα κράτη μέλη ή να αποφεύγεται οποιοδήποτε είδος προστασίας των ανταγωνιστικών εγχώριων προϊόντων [41]. Ακόμα και όταν ο φόρος με διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές νομίμως επιδιώκει κοινωνικής ή οικονομικής φύσεως σκοπό (το Δικαστήριο έχει δεχθεί έμμεσα, ακόμα και πριν από την προσθήκη του άρθρου 130 Ρ στη Συνθήκη, ότι περιβαλλοντικής φύσεως σκοποί μπορούν να είναι απόλυτα νόμιμοι [42]), η θεμελιώδης αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων επιβάλλει ένα ουδέτερο αποτέλεσμα, οπότε φορολογικά πλεονεκτήματα, όπως είναι οι φοροαπαλλαγές ή η μείωση του φόρου, πρέπει να καλύπτουν και τα εισαγόμενα προϊόντα που πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις όπως και τα προτιμούμενα εγχώρια [43].

52. Πρέπει να σημειωθεί ότι ένα κράτος μέλος που επιθυμεί να διατηρήσει διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές που βασίζονται σε αντικειμενικά κριτήρια όπως είναι, στην υπό κρίση υπόθεση, η μέθοδος παραγωγής του προϊόντος, είναι σε θέση να απαιτεί από τον εισαγωγέα αποδεικτικά στοιχεία ότι πληρούνται οι αναγκαίες προϋποθέσεις, όταν τούτο είναι δυνατό, εφόσον οι απαιτήσεις σχετικά με την προσκόμιση αποδείξεων δεν είναι αυστηρότερες για τα εισαγόμενα προϊόντα σε σχέση με τις αφορώσες τα ομοειδή εγχώρια ή εφόσον δεν είναι δυσανάλογα αυστηρές σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ο οποίος έγκειται στην αποφυγή του κινδύνου διαπράξεως απάτης [44].

53. Ωστόσο, όταν τούτο δεν είναι δυνατό, ένα σύστημα το οποίο προβλέπει διαφοροποιημένους φορολογικούς συντελεστές με βάση τη μέθοδο παραγωγής όσον αφορά τα εγχώρια προϊόντα, ενώ τα εισαγόμενα φορολογούνται με ενιαίο συντελεστή, δεν μπορεί να είναι σύμφωνο προς το άρθρο 95, βάσει της νομολογίας, καθόσον το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η διαφορετική αντιμετώπιση δεν μπορεί να δικαιολογείται από πρακτικές δυσχέρειες σχετικά με τον προσδιορισμό των εισαγωγών που πληρούν διάφορες προϋποθέσεις. Στην υπόθεση Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels [45], το Δικαστήριο δέχθηκε τα ακόλουθα:

«Σ'αυτή τη διαπίστωση (ότι υφίσταται παράβαση του άρθρου 95) δεν μπορεί να αντιταχθεί ότι, αν το εισαγόμενο προϊόν επιβαρύνεται με ένα κατ' αποκοπή ποσό, ενώ το εγχώριο προϊόν επιβαρύνεται σύμφωνα με κλίμακες αύξουσας ή φθίνουσας προόδου, αυτό οφείλεται, στην πρώτη περίπτωση, στο ότι δεν ήταν δυνατό να διενεργηθούν οι αναγκαίοι έλεγχοι.

Πράγματι, και αν ακόμη αποδεικνυόταν αδύνατο να θεσπιστούν επιβαρύνσεις επίσης κατά φθίνουσα ή αύξουσα πρόοδο για τα εγχώρια και τα εισαγόμενα προϊόντα, είναι, εν πάση περιπτώσει, δυνατό να επιβληθεί και στα δύο προϊόντα ο ίδιος κατ' αποκοπή ή σταθερός φόρος, προκειμένου να τηρηθεί η απαγόρευση

41 — Βλ. για παράδειγμα τις αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1983, 319/81, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1983, σ. 601, σκέψη 13), και της 4ης Μαρτίου 1986, 106/84, Επιτροπή κατά Δανίας (Συλλογή 1986, σ. 833, σκέψη 22).

42 — Απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 1980, 21/79, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή τόμος 1980/1, σ. 1).

43 — Απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψεις 14 και 15, και Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψη 7.

44 — Απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 1980, Επιτροπή κατά Ιταλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 43, σκέψεις 20 και 21, και Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19, σκέψεις 14 και 15.

45 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36.

των διακρίσεων που περιέχεται στο άρθρο 95» [46].

54. Επομένως, εφόσον δεν είναι δυνατό στην πράξη ο εισαγωγέας στην παρούσα υπόθεση να αποδείξει τη μέθοδο παραγωγής του ηλεκτρισμού, προκύπτει ότι το κράτος μέλος εισαγωγής έχει μία μόνον επιλογή: πρέπει να φορολογεί τις εισαγωγές με τον ελάχιστο ισχύοντα για την εγχώρια παραγωγή φορολογικό συντελεστή. Βάσει των προηγούμενων αποφάσεων του Δικαστηρίου, ένα σύστημα φορολογήσεως των ενεργειακών πηγών, στο πλαίσιο του οποίου ο πλήττων την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φόρος είναι μεγαλύτερος, έστω και όχι σε όλες τις περιπτώσεις, από τον βαρύνοντα την εγχωρίως παραγόμενη ηλεκτρική ενέργεια, φαίνεται ότι είναι αντίθετο προς το πρώτο εδάφιο του άρθρου 95 της Συνθήκης.

55. Εντούτοις, υφίστανται ορισμένα χαρακτηριστικά της παρούσας υποθέσεως τα οποία δεν αντιστοιχούν με κανένα από τα προβλεπόμενα στις προαναφερθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου και από τα οποία ανακύπτει το ζήτημα αν οι ισχύουσες αρχές πρέπει να θεωρηθούν ότι καλύπτουν και την παρούσα υπόθεση.

56. Πρώτον και κυριότερον, υφίσταται μια σοβαρή δικαιολογία για την ύπαρξη του επίμαχου στην παρούσα υπόθεση φορολογικού συστήματος: προκύπτει ότι οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές για την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια καθορίστηκαν έτσι ώστε να προτιμάται η ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται με μεθόδους που επιβαρύνουν λιγότερο το περιβάλλον έναντι εκείνης που παράγεται με περισσότερο βλαπτικές για το περιβάλλον μεθόδους. Υπέρ του σχετικού επιχειρήματος της Φινλανδικής Κυβερνήσεως συνηγορεί η δομή των φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι ποικίλλουν από πολύ υψηλούς, για την ηλεκτρική ενέργεια που παράγεται από πετρέλαιο και λιθάνθρακα, μέχρι πολύ χαμηλούς, αφορώντες την ενέργεια που προέρχεται από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ο προσδιορισμός του αφορώντος τις εισαγωγές φορολογικού συντελεστή σ' ένα μέσον όρο ασφαλώς δεν θα επηρεάσει τις επιπτώσεις που έχει σε βάρος του περιβάλλοντος η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια στη χώρα στην οποία αυτή παράγεται, φαίνεται όμως ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι να αντιστοιχεί ο συντελεστής αυτός προς τον μέσον όρο του συντελεστή του βαρύνοντος την εγχώρια παραγωγή φόρου και, επομένως, να παρέχει στη Φινλανδία τη δυνατότητα να διατηρεί τους προβλεπόμενους για την εγχώρια παραγωγή ρεύματος φορολογικούς συντελεστές, η ύπαρξη των οποίων δικαιολογείται από περιβαλλοντικής φύσεως λόγους. Στις αποφάσεις του σχετικά με το άρθρο 95 το Δικαστήριο δεν έχει ασχοληθεί ως τώρα άμεσα με λόγους περιβαλλοντικής φύσεως που να δικαιολογούν διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών. Αν και τέτοιοι σκοποί δικαιολογούσαν εν μέρει την ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των αναγεννημένων προϊόντων πετρελαίου στην υπόθεση Επιτροπή κατά Ιταλίας [47], το Δικαστήριο δεν ασχολήθηκε με το ζήτημα αυτό. Εντούτοις, αυτό εξετάστηκε από τον γενικό εισαγγελέα Mayras στις προτάσεις του στην ως άνω υπόθεση. Αφού κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι οι διαφορές μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορές όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση των εγχώριων αναγεννημένων λιπαντικών και των ομοειδών εισαγόμενων προϊόντων, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάσουν τη λειτουργία της κοινής αγοράς και να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό, ο γενικός εισαγγελέας συνέχισε ως εξής: «Εντούτοις, η εξάλειψη αυτών των διαφορών δεν θα έπρεπε σε καμία περίπτωση να έχει ως αποτέλεσμα τη διακινδύνευση της προστασίας του περιβάλλοντος» [48].

46 — Προαναφερθείσα απόφαση στην υποσημείωση 36, σκέψη 15. Βλ. επίσης την απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδος, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 36, σκέψη 24.

47 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 43.

48 — Βλ. σ. 21.

57. Μετά την υπόθεση αυτή, καθώς και ύστερα από άλλες αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικά με το άρθρο 95, οι Συνθήκες τροποποιήθηκαν, ώστε να δοθεί έμφαση σε ορισμένους σκοπούς περιβαλλοντικής φύσεως. Έτσι, το προοίμιο της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση αναφέρεται στην πρόθεση των κρατών μελών να προωθήσουν την οικονομική και κοινωνική πρόοδο στο πλαίσιο μιας ενισχυμένης προστασίας του περιβάλλοντος [49]. Η Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, όπως τροποποιήθηκε με τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, ορίζει ότι η Κοινότητα θέτει μεταξύ των στόχων της να προωθήσει διαρκή οικονομική πρόοδο σεβόμενη το περιβάλλον [50] και ότι οι δραστηριότητές της περιλαμβάνουν πολιτική στον τομέα του περιβάλλοντος [51]. Το άρθρο 130 Ρ, που προαναφέρθηκε, αφιερώνεται στην κοινοτική περιβαλλοντική πολιτική και ορίζει ειδικότερα ότι οι ανάγκες στον τομέα της προστασίας του περιβάλλοντος πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό και την εφαρμογή των άλλων πολιτικών της Κοινότητας [52]. Όπως ανέφερε ο γενικός εισαγγελέας Fennelly σε μια πρόσφατη υπόθεση, οι εξουσίες και οι ευθύνες της Κοινότητας για τη διασφάλιση του σεβασμού του περιβάλλοντος είναι καταρχήν ένα αναγκαίο συμπλήρωμα των εξουσιών και των ευθυνών όσον αφορά τη ρύθμιση της οικονομικής δραστηριότητας [53].

58. Στον ειδικότερο τομέα της ηλεκτρικής ενεργείας, η σπουδαιότητα την οποία το Συμβούλιο προσδίδει στις επιπτώσεις επί του περιβάλλοντος των τρόπων παραγωγής της υπογραμμίζεται στο προοίμιο της οδηγίας 90/547/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 29ης Οκτωβρίου 1990, για τη διαμετακόμιση ηλεκτρικής ενέργειας μέσω των μεγάλων δικτύων [54], το οποίο ορίζει τα ακόλουθα:

«(...) η ενεργειακή πολιτική, περισσότερο ακόμα και από όλα τα μέτρα που συντελούν στην ανάπτυξη της εσωτερικής αγοράς, δεν πρέπει να τεθεί σε εφαρμογή αποβλέποντας μόνο στη μείωση του κόστους και την διατήρηση ανταγωνισμού αλλά πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη η ανάγκη εξασφάλισης της ασφάλειας εφοδιασμού και της συμβατότητας των μεθόδων παραγωγής της ενέργειας με το περιβάλλον·

(...) για να εξασφαλισθεί αυτός ο στόχος πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τομέα της ηλεκτρικής ενέργειας» [55].

59. Μια άλλη ιδιαιτερότητα της παρούσας υποθέσεως προκύπτει από το γεγονός ότι, όπως προαναφέρθηκε, η ηλεκτρική ενέργεια είναι ένα ασυνήθιστο εμπόρευμα το οποίο δεν μπορεί εύκολα να εξομοιωθεί προς τα άλλα αγαθά και προϊόντα. Εφόσον δεν μπορεί να αποθηκευθεί, η παραγωγή του είναι ταυτόχρονη με την αποστολή του στο δίκτυο και, επομένως, με τη διαθεσιμότητά του προς κατανάλωση. Για τον λόγο αυτό, είναι κοινός τόπος ότι δεν είναι απλώς δυσχερές αλλά αδύνατο να προσδιοριστεί η πηγή και, κατά συνέπεια, η μέθοδος παραγωγής της εισαγόμενης ηλεκτρικής ενεργείας. Επομένως, μπορεί να μην είναι πρόσφορη η εφαρμογή στον ηλεκτρισμό των αρχών που αναπτύχθηκαν σε υποθέσεις οι οποίες αφορούν εμπορεύματα όπως το οινόπνευμα, το πετρέλαιο ή την μπύρα, η προέλευση των οποίων είναι

49 — Έβδομη αιτιολογική σκέψη του προοιμίου.

50 — Άρθρο 2.

51 — Άρθρο 3, στοιχείο κ'.

52 — Τρίτη φράση του άρθρου 130 Ρ, παράγραφος 2.

53 — Απόφαση της 11ης Ιουλίου 1996, C-44/95, Royal Society for the Protection of Birds (Συλλογή 1996, σ. I-3805, σημείο 45 των προτάσεων).

54 — ΕΕ L 313, σ. 30.

55 — Τέταρτη και πέμπτη αιτιολογική σκέψη.

δυσχερέστερο να παραμείνει απροσδιόριστη.

60. Η προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου μπορεί να χρησιμεύσει για να υποστηριχθεί ο ισχυρισμός ότι ένα φορολογικό σύστημα στο πλαίσιο του οποίου ισχύουν διαφοροποιημένοι συντελεστές για την εγχώρια παραγωγή, ενώ προβλέπεται ένας μέσος συντελεστής για τα αντίστοιχα εισαγόμενα προϊόντα, ουδέποτε μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνο προς το άρθρο 95, καθόσον η εφαρμογή στις εισαγωγές ενός φορολογικού συντελεστή ο οποίος αντιπροσωπεύει τον μέσον όρο των συντελεστών που ισχύουν για την εγχώρια παραγωγή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα ότι ορισμένες εισαγωγές φορολογούνται με υψηλότερο συντελεστή από τον ισχύοντα για αντίστοιχα εγχώρια προϊόντα [56]. Αυτό το σαφέστατο συμπέρασμα φαίνεται ότι δεν είναι πρόσφορο να ληφθεί υπόψη σε περιπτώσεις όπου οι εισαγωγές αναμειγνύονται πλήρως κατά τέτοιο τρόπο, όπως στην περίπτωση του ηλεκτρισμού, ώστε να μην είναι δυνατό να αποδειχθεί, ή ακόμα και να προσδιοριστεί, η ύπαρξη κάποιου υψηλότερου φορολογικού βάρους. Ειδικότερα, όταν οι διαφοροποιημένοι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν για την εγχώρια παραγωγή βασίζονται, όπως στην προκειμένη υπόθεση, στις διάφορες μεθόδους παραγωγής και όταν είναι αδύνατος ο προσδιορισμός της μεθόδου παραγωγής των εισαγόμενων προϊόντων ή ακόμα και ο προσδιορισμός κάποιου συγκεκριμένου παραγωγού των εισαγόμενων προϊόντων, η αυστηρή εφαρμογή της προηγούμενης νομολογίας του Δικαστηρίου θα σήμαινε στην πράξη ότι τα κράτη μέλη ουδέποτε θα μπορούσαν να προβλέψουν διαφοροποιημένους συντελεστές για την εγχώρια παραγωγή.

61. Ομοίως, η έλλειψη οποιασδήποτε άλλης εφαρμόσιμης εναλλακτικής λύσεως οδήγησε τους συντάκτες της Συνθήκης να ορίσουν, στο άρθρο 97, ότι τα κράτη μέλη που εισπράττουν τον φόρο κύκλου εργασιών κατ' εφαρμογή του σωρευτικού και επαναληπτικού συστήματος μπορούν να καθορίζουν μέσους συντελεστές για προϊόντα ή ομάδες προϊόντων, τηρώντας όμως παράλληλα τις αρχές των άρθρων 95 και 96 της Συνθήκης. Είναι αλήθεια ότι η ευρεία εφαρμογή των φόρων κύκλου εργασιών σε πολλές κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών σήμαινε ότι η χρησιμοποίηση μέσων συντελεστών θεωρούνταν ως μη ικανοποιητική λύση, οπότε η κοινοτική νομοθεσία επρόκειτο να αντικαταστήσει τελικά τα σωρευτικά και επαναληπτικά φορολογικά συστήματα με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας. Ωστόσο, τα αφορώντα τον ηλεκτρισμό προβλήματα είναι πολύ ειδικότερα και οφείλονται στις ιδιαιτερότητες του προϊόντος αυτού. Ελλείψει κοινοτικού κανόνα στον τομέα αυτό, θεωρώ ότι, αν στερηθούν τα κράτη μέλη από κάθε δυνατότητα χρησιμοποιήσεως ενός συστήματος διαφοροποιημένης φορολογίας προς προώθηση σκοπών περιβαλλοντικής πολιτικής σε σχέση με την παραγωγή του ηλεκτρικού ρεύματος, τούτο θα είχε αποτελέσματα δυσανάλογα δυσμενή σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, δεδομένου ότι οι ορθά υπολογιζόμενοι μέσοι όροι δεν οδηγούν σε γενικούς περιορισμούς των εισαγωγών, ότι οι προβαλλόμενες δυσμενείς διακρίσεις σε ατομικές περιπτώσεις απλώς υποτίθεται ότι υπάρχουν και δεν μπορούν να αποδειχθούν με αριθμητικά στοιχεία και ότι, όπως φαίνεται, δεν θα υπάρξει στο άμεσο μέλλον άλλος τρόπος επιτεύξεως των σκοπών περιβαλλοντικής φύσεως στο πλαίσιο της παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος.

62. Εντούτοις, για να μπορεί να είναι αποδεκτός σε τέτοιες περιστάσεις ένας ενιαίος φόρος επί των εισαγωγών, ο μέσος όρος πρέπει να υπολογίζεται ορθά. Ειδικότερα, πρέπει να σταθμίζεται με τέτοιο τρόπο ώστε να λαμβάνονται υπόψη όλα τα εγχώρια προϊόντα που εντάσσονται στο σύστημα της διαφοροποιημένης φορολογίας επί πλέον, η στάθμιση αυτή πρέπει να αναθεωρείται τακτικά, ενόψει των αλλαγών των δομών της παραγωγής. Ο πίνακας που κατέθεσε η Φιν-

56 — Βλ. τις υποθέσεις που παρατίθενται στην υποσημείωση 40.

λανδική Κυβέρνηση (ο οποίος παρατίθεται στο σημείο 9 ανωτέρω) δίδει λαβή στη σκέψη ότι ο συντελεστής των 22 FIM/MWh που προβλέπεται για την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια αντιπροσωπεύει ένα μέσον όρο των συντελεστών του φόρου που ισχύει για το εγχώριο ηλεκτρικό ρεύμα το οποίο προέρχεται από διάφορες πηγές, σταθμισμένων σύμφωνα με την ποσότητα που προέρχεται από κάθε πηγή (με βάση την υπόθεση ότι τα αριθμητικά στοιχεία που αναφέρονται ως εκατοστιαία ποσοστά της εγχώριας παραγωγής αντιπροσωπεύουν τα αντίστοιχα ποσοστά της εγχώριας καταναλώσεως).

Προέλευση του ρεύματος	*A* *FIM/MWh*	*B* *Ποσοστό επί της παραγωγής*	*A x B*
Ακάθαρτο πετρέλαιο	43	2 %	86
Λιθάνθρακας	43	19 %	817
Τύρφη	9	8 %	72
Φυσικό αέριο	15	9 %	135
Πυρηνική ενέργεια	24	27 %	648
Υδροηλεκτρική ενέργεια	4	17 %	68
		82 %	1 826
Σταθμισμένος μέσος όρος του συντελεστή που προβλέπεται για την εγχώρια παραγωγή (εξαιρέσει των 8 % της εγχώριας παραγωγής που απαλλάσσονται από τον φόρο			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Συντελεστής του φόρου που βαρύνει τις εισαγωγές (οι οποίες αντιπροσωπεύουν το 10 % της καταναλώσεως)			22

Βάσει των στοιχείων αυτών, ο βαρύνων την εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια φόρος είναι περίπου ο μισός από τον βαρύνοντα την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια η οποία παράγεται από ακάθαρτο πετρέλαιο και λιθάνθρακα (που αντιπροσωπεύει το 23 % $\left(\frac{2\,\% + 19\,\%}{90\,\%}\right)$ της εγχώριας παραγωγής) και ελάχιστα μικρότερος από τον βαρύνοντα την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια η οποία παράγεται από πυρηνικούς σταθμούς (που αντιπροσωπεύει το 30 % $\left(\frac{27\,\%}{90\,\%}\right)$ της εγχώριας παραγωγής).

63. Ωστόσο, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει την ακρίβεια των στοιχείων που παραθέτει η Φινλανδική Κυβέρνηση και του προκύπτοντος από τα στοιχεία αυτά μέσου όρου του φόρου που βαρύνει κατά νόμο τις εισαγωγές. Σημειώνω ότι η Outokumpu παραθέτει ελαφρώς διαφορετικά στοιχεία. Επιπλέον, προκύπτει ότι κατά τον καθορισμό του μέσου όρου των 22 FIM/MWh δεν λαμβάνονται υπόψη οι κατηγορίες ηλεκτρικής ενεργείας που απαλλάσσονται από τον φόρο (περιλαμβανομένης της ηλεκτρικής ενεργείας που παράγεται από ορισμένα βιομηχανικά απόβλητα και εκείνης που προέρχεται από γεννήτριες ισχύος μικρότερες των 2 MW). Αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, το εθνικό δικαστήριο πρέπει να

εξακριβώσει αν αυτή η ηλεκτρική ενέργεια ανταγωνίζεται την εισαγόμενη. Τούτο θα συνέβαινε αν η ενέργεια αυτή διοχετευόταν στο εθνικό δίκτυο.

64. Εν όψει όλων των ανωτέρω παρατηρήσεων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι ένα σύστημα φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενεργείας όπως το επίμαχο στην παρούσα υπόθεση δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά παράβαση του άρθρου 95 εφόσον ο μέσος όρος που ισχύει για τις εισαγωγές έχει υπολογιστεί ορθά.

Πρόταση

65. Συνεπώς, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε το Uudenmaan läänikoikeus:

1) Ένα εθνικό σύστημα φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας, δυνάμει του οποίου η εγχώριας παραγωγής ηλεκτρική ενέργεια υπόκειται σε φόρο με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως ιδίως του τρόπου παραγωγής της, ενώ η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια, ανεξαρτήτως του τρόπου παραγωγής της, φορολογείται βάσει ενιαίου συντελεστή, ο οποίος αντιστοιχεί στον μέσον όρο όλων των συντελεστών που ισχύουν για την εγχώρια ηλεκτρική ενέργεια, δεν συνιστά φόρο ισοδυνάμου αποτελέσματος προς δασμό υπό την έννοια των άρθρων 9 και 12 της Συνθήκης ΕΚ, αλλά εσωτερικό φόρο υπό την έννοια του άρθρου 95 της Συνθήκης ΕΚ.

2) Το άρθρο 95 της Συνθήκης δεν απαγορεύει εθνικό σύστημα φορολογήσεως της ηλεκτρικής ενέργειας δυνάμει του οποίου η εγχώριας παραγωγής ηλεκτρική ενεργεία υπόκειται σε φόρο με διαφοροποιημένους συντελεστές, αναλόγως ιδίως του τρόπου παραγωγής της και με σκοπό την ενθάρρυνση των λιγότερο επιβλαβών για το περιβάλλον τρόπων παραγωγής, ενώ η εισαγόμενη ηλεκτρική ενέργεια, της οποίας ο τρόπος παραγωγής είναι αδύνατον να προσδιοριστεί, φορολογείται με ενιαίο συντελεστή αντιστοιχούντα σε ένα κατάλληλα σταθμισμένο μέσον όρο όλων των συντελεστών που ισχύουν για την εγχώρια παραγωγή.