FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 13 november 1997 *

1. Är det förenligt med gemenskapsrätten, och i synnerhet med artiklarna 12 och 95 i fördraget, att en medlemsstat uppbär skatt på importerad elström enligt en enhetlig skattesats, medan elström som produceras inom den staten påförs skatt enligt differentierade skattesatser, huvudsakligen beroende på produktionssätt och av miljöhänsyn? Detta är huvudsakligen den fråga som länsrätten i Nylands län har hänskjutit till domstolen.

Nationell lagstiftning

2. Nedanstående sammanfattning av den nationella lagstiftningen grundas nästan ordagrant på beslutet om hänskjutande.

3. Enligt lagen om accis på vissa energikällor [1] skall för stenkol, bränntorv, naturgas, elström och tallolja till staten i accis betalas grundaccis och tilläggsaccis. Tullverket ansvarar för påförande av accis på produkter som anges i lagen. I lagen avses med elström elektrisk energi som hör till position 2716 i tulltariffen. Skyldig att betala accis på elström är

1) den som i Finland producerar elström med kärn- eller vattenkraft,

2) den som i sin förvärvsverksamhet tar emot elström från gemenskapen eller importerar elström från ett område utanför gemenskapen.

Accis på elström skall dock inte betalas för elektrisk energi som produceras i generatorer med en mindre effekt än två megavoltampere. Om produktionen av elström med hjälp av vissa industriavfall och bränntorv inte överstiger 25 000 MWh under ett kalenderår, är produktionen skattefri.

* Originalspråk: engelska.

1 — Lagen har upphävts genom lag 1260/1996 om accis på elström och vissa bränslen av den 30 december 1996, som trädde i kraft den 1 januari 1997.

4. Följande accistabell har bifogats lagen:

Produkt	Produkt-grupp	Grundaccis	Tilläggsaccis (1)
Stenkol, stenkolsbriketter och fasta bränslen av stenkol; brunkol	1	—	116,1 FIM/ton
Bränntorv	2	—	3,5 FIM/MWh
Naturgas, i gasform	3	—	11,2 p/nm³*
Elektrisk energi			
— producerad med kärnkraft	41,5	p/kWh	0,9 p/kWh
— producerad med vattenkraft	5	—	0,4 p/kWh
— importerad	5	1,3 p/kWh	0,9 p/kWh
Tallolja	7	18,55 p/kg	—

(1) FIM=mark, p=penni, kWh=kilowatt per timme och MWh=megawatt per timme.
* Den accis som skall betalas för naturgas under tiden 1.1.1995—31.12.1997 sänks med 50 procent.

5. Beskattningen av kol, elström, naturgas, fräsbränntorv, stycketorv och råtallolja grundades på miljöhänsyn. Den sammanlagda accisen på import av elström har fastställts så, att den motsvarar den genomsnittliga skattesatsen för den elström som produceras i Finland. Hänsyn har inte tagits till att accisen på bränntorv och naturgas har sänkts.

Faktiska omständigheter och förfarande

6. Outokumpu Oy (nedan kallat Outokumpu) är moderbolaget inom en koncern som hör till de största elkonsumenterna i Finland. Outokumpu säljer bland annat elström till sina dotterbolag. Sedan den 1 november 1995 importerar Outokumpu elström från en svensk elproducent i enlighet med ett femårigt leveransavtal. Innan elleveranserna enligt detta avtal började hade det svenska bolaget levererat elström till Outokumpu under en försöksperiod från den 18 september 1995 till den 9 oktober 1995. Outokumpu inlämnade en skattedeklaration avseende försöksleveransen till distriktstullkammaren i Helsingfors och bifogade samtidigt en skrivelse där bolaget förklarade att uppbörden av accis på elström enligt dess uppfattning stod i strid med artiklarna 12 och 13 i EG-fördraget och att accis därför inte skulle påföras. Distriktstullkammaren påförde dock accisen. Outokumpu anförde klagomål mot beslutet vid länsrätten.

7. Länsrätten beslutade att förklara målet vilande och begära att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande beträffande accisens förenlighet med gemenskapsrätten. Tolkningsfrågorna föregås av följande sammanfattning av de centrala dragen i den relevanta lagstiftningen:

"Enligt den finländska nationella lagstiftningen om energibeskattning uppbärs i Finland accis på elström som produceras i landet. Accisbeloppet är beroende av det sätt på vilket elström produceras. På elström som produceras med kärnkraft uppbärs en grundaccis på 1,5 p/kWh och en tilläggsaccis på 0,9 p/kWh. På elström som produceras med vattenkraft uppbärs endast en tilläggsaccis på 0,4 p/kWh. På elström som produceras på annat sätt, till exempel med stenkol, uppbärs en accis på grundval av de produktionsinsatser som används till elproduktionen. Ingen accis uppbärs på elström som produceras på vissa sätt, till exempel i en generator vars kapacitet underskrider två megavoltampere. På importerad elström uppbärs, oberoende av produktionssätt, en grundaccis på 1,3 p/kWh och en tilläggsaccis på 0,9 p/kWh. Grunden för påförande av accis på importerad elström skiljer sig alltså från grunden för påförande av accis på inhemsk elström. Uppbörden av acciser som påförs på grundval av produktionssätt har i lagens förarbeten motiverats med miljöskäl. Accisbeloppet på importerad elström bestäms emellertid inte på grundval av det sätt på vilket elström produceras. Accisen på importerad elström är högre än den lägsta men lägre än den högsta accis som uppbärs på inhemsk elström. Accisen på importerad elström påförs importören, medan accisen på inhemsk elström påförs elproducenten.

1) Skall den accis på elström som på det ovan beskrivna sättet påförs importerad elström anses utgöra en avgift med motsvarande verkan som en importtull som avses i artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget?

2) Om det inte är fråga om en avgift med motsvarande verkan som en importtull, skall den accis på elström som på det ovan beskrivna sättet påförs importerad elström anses utgöra en sådan skatt som diskriminerar produkter från andra medlemsstater och som avses i artikel 95 i EG-fördraget?"

8. Skriftliga yttranden har inkommit från Outokumpu, den finska och den franska regeringen samt kommissionen. Outokumpu, den finska regeringen och kommissionen närvarade vid sammanträdet.

9. Sökanden har lämnat detaljerade uppgifter om den tillämpliga lagstiftningen. Eftersom den nationella domstolen emellertid både i sammanfattningen före frågorna och i det

ovan återgivna sammandraget av den nationella lagstiftningen [2] på ett exemplariskt och klart sätt har förklarat de omständigheter som är väsentliga vad gäller tolkningsfrågorna, ämnar jag inte ge några andra, mer detaljerade uppgifter om lagstiftningen utöver den tabell som den finska regeringen har inlämnat och som visar den relativa skattebördan för elström från samtliga berörda energikällor.

Källa för elström	FIM/MWh	Andel av produktionen
Tung brännolja	43	2 %
Stenkol	43	19 %
Bränntorv	9	8 %
Naturgas	15	9 %
Kärnkraft	24	27 %
Vattenkraft	4	17 %
Importerad	22	10 % [av konsumtionen]

Fördragsbestämmelserna

10. I de relevanta delarna av artiklarna 9 och 12 i fördraget föreskrivs följande:

"Artikel 9

1. Gemenskapen skall grunda sig på en tullunion, som skall omfatta all handel med varor och som skall innebära att tullar på import och export samt alla avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna ...

Artikel 12

Medlemsstaterna skall avstå från att sinsemellan införa nya tullar på import eller export eller avgifter med motsvarande verkan och från att höja sådana tullar eller avgifter som de redan tillämpar i sina inbördes handelsförbindelser."

11. Följande föreskrivs i artikel 95 i fördraget:

"Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de

2 — Punkt 3—5.

än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

Vidare skall ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.

Medlemsstaterna skall senast vid den andra etappens början upphäva eller ändra de bestämmelser som gäller när detta fördrag träder i kraft och som strider mot dessa regler."

Accisens natur

12. Inledningsvis bör jag påpeka att domstolen har ansett att elström omfattas av begreppet "varor". Det är därför fördragets bestämmelser om varor som skall tillämpas och inte bestämmelserna om tjänster. [3] Såsom kommissionen har påpekat, kan elströmmens särskilda egenskaper emellertid ge upphov till problem i samband med att de placeras in i skattesystemet för varor. Den finska regeringen har tillagt att marknaden för handel med elström mellan medlemsstaterna är betydligt mindre utvecklad och mindre liberaliserad än marknaden för de flesta andra varor. Nationella begränsningar — vare sig de är rättsliga, tekniska eller av annat slag — hindrar fri handel inom gemenskapen, även om elnätet i de nordiska länderna har förenats, vilket gör det möjligt att idka handel med elström.

13. Det framgår av en fast rättspraxis att en viss avgift inte kan vara både en avgift med motsvarande verkan enligt artiklarna 9 och 12 och en intern skatt enligt artikel 95. [4]

14. Domstolen har konstant ansett att varje penningpålaga, oavsett dess beteckning och tillämpningssätt, som belastar varor på grund av att de har passerat en gräns och som inte är en tull i egentlig mening utgör en avgift med motsvarande verkan i den mening som avses i artiklarna 9 och 12 i EEG-fördraget. [5] En sådan avgift kan emellertid inte betecknas på det viset, om den ingår i ett allmänt system för interna avgifter som systematiskt tillämpas på olika kategorier av produkter i enlighet med objektiva kriterier som tillämpas utan hänsyn till produkternas ursprung, i vilket fall den faller inom tillämpningsområdet för artikel 95 i fördraget.

3 — Dom av den 27 april 1994 i mål C-393/92, Almelo m. fl. (REG 1994, s. I-1477; svensk specialutgåva, häfte 15), punkt 28, och av den 23 oktober 1997 i mål C-158/94, kommissionen mot Italien (REG 1997, s. I-5789), punkt 14— 20.

4 — Se senast dom av den 17 juli 1997 i mål C-90/94, Haahr Petroleum (REG 1997, s. I-4085), punkt 19, och av den 17 september 1997 i mål C-28/96, Fricarnes (REG 1997, s. I-4939), punkt 19.

5 — Se senast rättsfallen Haahr Petroleum (ovan fotnot 5), punkt 20, och Fricarnes (ovan fotnot 5), punkt 20.

15. Jag konstaterade i mitt förslag till avgörande i målet Haahr Petroleum, [6] att även om skillnaden mellan de parallella begreppen tullar och avgifter med motsvarande verkan, å ena sidan, och intern beskattning i strid med artikel 95, å andra sidan, är mycket liten, [7] har domstolen emellertid sedan sina första avgöranden avseende skillnaden mellan dessa begrepp konstant upprepat att det som huvudsakligen kännetecknar en avgift med motsvarande verkan som en tull och som skiljer den från en intern skatt består i att den förstnämnda avgiften uteslutande läggs på en importerad vara som sådan medan den sistnämnda läggs på både importerade och inhemska varor. [8]

16. Eftersom den finländska accisen på elström tillämpas på både importerad och inhemsk elström, ser det vid en första anblick ut att vara klart att den inte utgör en avgift med motsvarande verkan som tull.

17. Den finska och den franska regeringen samt kommissionen delar den uppfattningen och har gjort gällande att accisen, som ingår i ett allmänt system för interna skatter och avgifter, skall bedömas mot bakgrund av artikel 95 i fördraget.

18. Den finska regeringen gör en jämförelse mellan en hypotetisk avgift på importerade varor som påförs enbart på grund av att de passerar en gräns, vilken skulle vara en avgift med motsvarande verkan som en tull, och en sådan skatt som den som är i fråga i detta fall, som är tillämplig på både importerade och inhemska produkter. Grunden för påförande av skatt är i båda fallen det ögonblick då elströmmen kommer in på det nationella elnätet. Accisen på importerad elström ingår i det allmänna systemet för skatter där produktionssättet påverkar accisbeloppet. Endast när detta inte är möjligt skall accisen grundas på den slutliga produkten. Accisen är följaktligen tillämplig på både elström som produceras i Finland och importerad elström. Samma myndighet uppbär accisen. Syftet med accisen är inte att anpassa priset på inhemska och importerade produkter utan att åstadkomma en accis på importerad elström vilken motsvarar den genomsnittliga accisen på den elström som produceras i Finland.

19. Den franska regeringen har påpekat att lagstiftningen i fråga ingår i det allmänna systemet för energibeskattning som är tillämpligt på de flesta energikällor förutom oljeprodukter. Den har hänvisat till domstolens uttalande i målet Denkavit [9], enligt vilket samma avgift som påförs en importerad produkt skall påföras inhemska produkter och identiska importerade varor i samma skede av saluföringen, för att ingå i ett system för interna skatter, varvid grunden för påförande av skatt skall vara densamma för

6 — Se ovan fotnot 5.

7 — Punkt 38.

8 — Se exempelvis dom av den 22 mars 1977 i mål 78/76, Steinike och Weinlig (REG 1977, s. 595; svensk specialutgåva, häfte 3), punkt 28, av den 28 januari 1981 i mål 32/80, Kortmann (REG 1981, s. 251), punkt 18, och av den 7 maj 1987 i mål 193/85, Co-Frutta (REG 1987, s. 2085; svensk specialutgåva, häfte 9), punkt 9.

9 — Dom av den 31 maj 1979 i mål 132/78, Denkavit (REG 1979, s. 1923), punkt 8.

båda produktgrupperna. Den franska regeringen anser att dessa krav har uppfyllts i detta fall.

20. För det första beskattas den elström som produceras i Finland i produktionsskedet, vilket i praktiken innebär att beskattningen sker då elströmmen kommer in på elnätet. Detta är fallet även för annan elström än den som produceras med kärn- eller vattenkraft. Även om det i ekonomiskt hänseende är dessa källor som accisen påförs, står accisen icke desto mindre i direkt proportion till hur mycket elström från dessa källor som har levererats till elnätet. Importerad elström beskattas på samma sätt när den kommer in på det nationella elnätet. Den franska regeringen har anfört att det således saknas anledning att fästa någon symbolisk betydelse vid att en gräns passeras.

21. För det andra kan accisens enhetlighet inte bestridas, även om det tillämpas olika skattesatser på inhemsk och importerad elström. Stadgandena om accisen återfinns i en och samma lag och även om det finns olika skattesatser är det inte fråga om en skattesats för inhemsk produktion och en separat skattesats för import. Om "olika skattesatser" alltid betydde "olika skatter", skulle artikel 95 aldrig vara tillämplig när skattesatserna är differentierade. Den franska regeringen hyser tvivel om huruvida detta var avsikten hos författarna till fördraget.

22. Kommissionen har påpekat att det finns vissa gränsfall i "gråzonen" mellan artiklarna 9 och 12 å ena sidan och artikel 95 å andra sidan. I det föreliggande fallet finns det klara skillnader i grunden för beskattningen av importerad och inhemsk elström. Att det görs skattemässiga skillnader mellan inhemska och importerade produkter betyder dock inte nödvändigtvis att artikel 95 inte är tillämplig, eftersom själva syftet med artikel 95 är att förhindra varje diskriminering till nackdel för importerade produkter. Kommissionen anser följaktligen — enligt min uppfattning riktigt — att det skall göras en helhetsbedömning för varje gränsfall, med beaktande av ifrågavarande skattesystems allmänna målsättningar och beskaffenhet och genom att jämföra innehållet i och effekterna av de system som är tillämpliga på importerade och inhemska produkter. Om skillnaderna är tillräckligt påtagliga för att förhindra en direkt jämförelse, stöder detta åsikten att artiklarna 9 och 12 är i fråga.

23. Kommissionen har påpekat att energibeskattningssystemet i Finland förefaller att utgöra ett allmänt skattesystem: uttag av accisen på både importerad och inhemsk produktion och förfarandet för dess påförande regleras i samma lagstiftning; accisen på importerad elström förefaller att ha beräknats så, att den motsvarar den genomsnittliga skattesatsen på inhemsk elström; samma myndighet, nämligen tullverket, övervakar uppbörden av accisen och samtliga acciser betalas till staten. De skillnader som kan upptäckas är berättigade med beaktande av att det är svårt, till och med omöjligt, att använda produktionssätt som avgörande kriterium för den skattesats som är tillämplig på importerad elström. Kommissionen har dragit slutsatsen att skillnaderna mellan accisen på importerad elström och accisen på inhemsk elström inte är tillräckligt markanta

för att den förstnämnda skall betecknas som en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i artiklarna 9 och 12. Accisen kan emellertid anses utgöra en väsentlig del av det allmänna finländska systemet för punktskatter som är tillämpligt på både inhemska varor och varor som härrör från andra medlemsstater.

24. Även jag anser att artikel 95 är tillämplig. Outokumpu har emellertid hävdat att accisen på importerad elström utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull och att den följaktligen står i strid med artiklarna 9 och 12 i fördraget. Bolaget har anfört ett antal argument till stöd för påståendet.

25. Outokumpu har för det första anfört det något självklara påståendet att accisen på importerad elström utgör en importavgift. Detta kan enligt min uppfattning emellertid inte ensamt innebära att accisen skall betecknas som en avgift med motsvarande verkan som en tull, eftersom detta skulle frånta artikel 95 all betydelse. Det skattesystem inom vilket den omtvistade skatten tas ut måste undersökas som en helhet för att avgöra om den endast påverkar importvaror eller både importerade och inhemska produkter, även om olika skattesatser tillämpas. [10]

26. Outokumpu har för det andra hänvisat till den bestämmelse i den finländska lagen enligt vilken accisen på importerad elström skall betalas av importören medan det är producenten som skall betala accisen på elström som har producerats i Finland. Outokumpu har konstaterat att det klart framgår av denna bestämmelse att accisen på importerad elström skall tas ut på grund av att den passerar en gräns mellan medlemsstaterna. Enligt min uppfattning är detta argument emellertid inte mer avgörande än det föregående argumentet: varje skatt som påverkar import kan anses grundas på att en gräns passeras. I mitt förslag till avgörande i målet Haahr Petroleum konstaterade jag följande:

"I detta sammanhang är det viktigt att skilja mellan den omständigheten att en avgift tas ut vid tidpunkten för import och frågan huruvida detta sker endast vid import. Den förstnämnda frågan är begreppsmässigt en annan fråga än den senare. Den omständigheten att det är importen som utlöser förpliktelsen att erlägga en avgift är inte avgörande för huruvida den skall omfattas av artikel 9—13 eller artikel 95. Förpliktelsen att erlägga punktskatt vid import, exempelvis, uppstår när varorna importeras, men det innebär naturligtvis inte att det är en importavgift." [11]

27. Domstolen har dock varit beredd att anse att vissa skatter som uttryckligen tas ut

10 — Se domen i målet Haahr Petroleum (ovan fotnot 5), punkt 25.

11 — Punkt 43 (ovan fotnot 5).

vid en gränspassage faller inom tillämpningsområdet för artikel 95 snarare än artiklarna 9 och 12: se exempelvis rättsfallet kommissionen mot Italien, [12] som rörde ett "gränstillägg" på vissa importerade mineraloljor och derivat, och rättsfallet Stier, [13] där domstolen fastställde att sådana skatter som omsättningsskatten i fråga i det målet föll inom begreppet interna skatter och avgifter som avses i artikel 95, även om den påfördes vid importtillfället. [14]

28. Outokumpu har för det tredje hävdat att accisen på importerad elström i vissa fall inte är tillämplig på inhemsk elström och således, genom att den i det avseendet särskilt påförs produkter som importeras från en annan medlemsstat men inte liknande inhemska produkter, utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull. Det förefaller att finnas flera linjer i detta argument, som delvis täcker varandra och som kan indelas i två huvudsakliga påståenden.

29. Outokumpu har inlett med att påstå att det i fråga om elström som produceras i Finland med andra källor än vatten- eller kärnkraft (det vill säga stenkol, naturgas, brännolja eller bränntorv) inte finns någon accis på den slutliga produkten som sådan, eftersom endast de råvaror med vilka elström produceras beskattas.

30. Detta argument förefaller emellertid grundas på ett missförstånd. Av beslutet om hänskjutande framgår klart att det som utgör skillnaden mellan den accis som tas ut på importerad elström och elström som produceras i Finland med kärn- eller vattenkraft är den grund på vilken accisbeloppet beräknas. Även om denna skillnad kan vara av väsentlig betydelse för att avgöra om accisen står i strid med artikel 95, kan den inte förhindra accisen från att falla inom tillämpningsområdet för denna bestämmelse. Domstolen har vid flera tillfällen ansett att skatter på import och inhemsk produktion som påförs på olika grunder skall bedömas enligt artikel 95: en särskilt övertygande analogi framgår kanske av de belgiska och luxemburgska ölmålen [15], där punktskatten på inhemsk ölproduktion beräknades på grundval av den faktiska mängd mellanprodukt (vört) som användes vid tillverkningsprocessen, medan accisen på importerat öl beräknades på grundval av mängden av slutprodukten, anpassad så att den teoretiska mängd vört som hade använts vid ölproduktionen beaktades.

31. Även om accisen togs ut på den primära energikällan, skulle detta inte som sådant utgöra hinder för tillämpningen av artikel 95: domstolen fastställde redan i ett tidigt skede att artikel 95 första stycket avser samtliga skatter eller avgifter som faktiskt och specifikt belastar inhemska varor i samtliga tillverknings- och saluföringsled som föregår

12 — Dom av den 8 januari 1980 i mål 21/79, kommissionen mot Italien (REG 1980, s. 1).

13 — Dom av den 4 april 1968 i mål 31/67, Stier (REG 1968, s. 347).

14 — Ibidem, s. 352.

15 — Domar av den 26 juni 1991 i mål C-152/89, kommissionen mot Luxemburg (REG 1991, s. I-3141; svensk specialutgåva, häfte 11), och i mål C-153/89, kommissionen mot Belgien (REG 1991, s. I-3171).

ledet för import från en annan medlemsstat. [16] Outokumpu har medgett detta i sitt alternativa yrkande där det har hävdat att accisen strider mot artikel 95.

32. Outokumpu har vidare gjort ett antal påpekanden beträffande de olika grunderna för att beräkna skatten på import och inhemsk produktion. Bolaget har påpekat att elström som produceras med kärnkraft är den enda inhemska elström som är föremål för grundaccisen medan all importerad elström beskattas enligt grundaccisen och att det på importerad elström tillämpas en enhetlig skattesats medan inhemsk produktion beskattas enligt en differentierad skattesats med några undantag som inte kan tillämpas på importerad elström, eftersom undantagen beror på energikällan som inte kan avgöras efter det att elströmmen har kommit in på elnätet.

33. Även detta argument saknar grund. Den finska regeringen har ifrågasatt Outokumpus påstående om att en del av elströmmen på elnätet har gynnats av undantag och konstaterat att undantagen för elström som produceras i generatorer med en mindre effekt än två megavoltampere och för viss elström som produceras med bränntorv i praktiken endast påverkar elström som produceras för att konsumeras av producenten själv, exempelvis i fråga om en nödgenerator för ett sjukhus.

16 — Dom av den 3 april 1968 i mål 28/67, Molkerei-Zentrale Westfalen (REG 1968, s. 211, s. 229; svensk specialutgåva, häfte 1).

Även om påståendet var riktigt, skulle det likväl vara underligt om ett beskattningssystem som medger vissa undantag för inhemsk produktion inte skulle kunna falla inom tillämpningsområdet för artikel 95, eftersom det är just sådana system som artikel 95 är avsedd att reglera. Det framgår i vart fall klart av domstolens rättspraxis att artikel 95 är tillämplig under sådana omständigheter: se exempelvis rättsfallen Schöttle [17] och kommissionen mot Frankrike. [18] Domstolen har även ansett att artikel 95 är tillämplig när alla liknande inhemska produkter och de råvaror som har använts vid deras tillverkning är undantagna. [19]

34. Outokumpu har också hänvisat till den princip som domstolen har fastställt, nämligen att den omtvistade åtgärden måste ingå i ett allmänt system för interna skatter som systematiskt tillämpas enligt samma kriterier på inhemska och importerade produkter, för att falla inom tillämpningsområdet för artikel 95 i fördraget i stället för artiklarna 9 och 12. [20] Bolaget har hänvisat till fyra kriterier som efter vad som uppgetts varierar beroende på om accisen tas ut på inhemsk eller importerad elström och har slutit sig till att accisen utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull snarare än en intern skatt i den mening som avses i artikel 95.

35. Outokumpu har för det första påstått att grunden för påförande av accis varierar: vad beträffar inhemsk elström utgörs grunden av

17 — Dom av den 16 februari 1977 i mål 20/76, Schöttle (REG 1977, s. 247), punkt 21.

18 — Dom av den 7 april 1987 i mål 196/85, kommissionen mot Frankrike (REG 1987, s. 1597; svensk specialutgåva, häfte 9), punkt 7.

19 — Domen i målet Molkerei-Zentrale Westfalen (ovan fotnot 17).

20 — Dom av den 25 januari 1977 i mål 46/76, Bauhuis (REG 1977, s. 5; svensk specialutgåva, häfte 3), punkt 11.

elproduktionen, eller, beträffande elström som produceras med andra källor än kärn- eller vattenkraft, av användningen av råvaror, medan denna grund i fråga om importerad elström utgörs av importen. Såsom ovan har angetts, är grunden för påförande av accis på import vanligtvis importen, och domstolen har godtagit att en sådan accis trots detta kan bedömas enligt artikel 95. Domstolen konstaterade visserligen i domen i målet Denkavit [21] att grunden för påförande av skatt måste vara identisk för att skatten skall höra till ett allmänt system för interna skatter. Domstolen har dock senare förklarat detta konstaterande på följande sätt:

"Vad gäller kravet att grunden för påförande av skatt skall vara identisk, skall det påpekas att det i ett fall som det förevarande inte går att se någon skillnad vad gäller den omständigheten att avgiften tas ut på en importerad produkt vid importtillfället och på den inhemska produkten när den säljs eller används, eftersom det ekonomiskt sett rör sig om samma skede av saluföringen, då båda transaktionerna utförs för att produkten skall kunna användas." [22]

36. Outokumpu har för det andra påstått att accisen tas ut i ett annat skede: i fråga om inhemsk elström tas accisen ut i produktionsskedet medan den i fråga om importerad elström tas ut i distributions- eller konsumtionsskedet. Detta förefaller som en något konstlad distinktion när den tillämpas på en sådan nyttighet som elström vars produktion säkert sker samtidigt som den släpps ut på det nationella elnätet. Det står under alla omständigheter klart att det faktum att accisen tas ut i olika skeden av produktion och marknadsföring inte utgör hinder för tillämpningen av artikel 95. [23]

37. Outokumpu har för det tredje hävdat att beskattningsunderlaget varierar: inhemsk elström beskattas enligt olika skattesatser beroende på om det rör sig om elström som har producerats med kärn- eller vattenkraft, eller beskattas endast som råvaror (och även här är skattesatsen differentierad) eller så beskattas den inte alls, medan importerad elström beskattas enligt en enda relativt hög skattesats, som blir ännu högre om man beaktar de avgifter som tas ut i produktionsstaten. Outokumpu har nämnt ett antal rättsfall (särskilt Bresciani, [24] Denkavit, [25] United Foods [26] och kommissionen mot Belgien [27]) till stöd för sitt argument att dessa olikheter är tillräckliga för att accisen skall falla utanför tillämpningsområdet för artikel 95. Samtliga dessa rättsfall rörde avgifter som grundades på hänsyn till folkhälsan och togs ut på vissa importerade djurprodukter. I vart och ett av fallen påstods, dock utan framgång, att avgifterna utgjorde interna

21 — Punkt 8 i domen (ovan fotnot 10).

22 — Dom av den 11 juni 1992 i de förenade målen C-149/91 och C-150/91, Sanders Adour och Guyomarc'h Orthez (REG 1992, s. I-3899), punkt 18. Se även generaladvokat Mischos förslag till avgörande i mål C-235/90, Aliments Morvan, dom av den 19 november 1991 (REG 1991, s. I-5419), punkt 8— 11.

23 — Se rättsfallet Molkerei-Zentrale Westfalen (ovan fotnot 17).

24 — Dom av den 5 februari 1976 i mål 87/75, Bresciani (REG 1976, s. 129; svensk specialutgåva, häfte 3).

25 — Se ovan fotnot 10.

26 — Dom av den 7 april 1981 i mål 132/80, United Foods och Van den Abeele (REG 1981, s. 995; svensk specialutgåva, häfte 6).

27 — Dom av den 20 mars 1984 i mål 314/82, kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1543).

skatter eller avgifter i den mening som avses i artikel 95, i stället för avgifter med motsvarande verkan som tullar, eftersom en avgift även uppbars för en, enligt vad som påstods, motsvarande inhemsk kontroll. Rättsfallet Bresciani rörde en avgift för en obligatorisk hälsoskyddskontroll av importerade oberedda kohudar och en avgift för en veterinärkontroll av inhemska djur vid slakt vars huvudsyfte var att fastställa om köttet var lämpligt som livsmedel. Rättsfallet Denkavit rörde en avgift på importerat ister som framställts genom smältning eller upplösning och en avgift på slakt av inhemska djur. Rättsfallet United Foods rörde en avgift för kontroll av fisk: hygienkontroll av fisk som fångats i nationella vatten skedde på fiskmarknader och rörde dess sundhet, färskhet och oskadade skick, medan importkontrollen skedde vid tullkontoret och avsåg särskilt sundhetsintyget, hur fisken hade transporterats och hur välbevarad fisken var. Rättsfallet kommissionen mot Belgien rörde en avgift för hälsokontroller vid och efter slakt av inhemskt fjäderfä på grundval av antalet veterinärbesök och antalet djur, och en avgift på import av fjäderfäkött på grundval av vikten.

38. Enligt min uppfattning ger dessa mål inte upphov till någon allmän princip om att användningen av olika beskattningsunderlag för import och inhemska produkter utgör den avgörande omständigheten att en avgift skall anses ha en motsvarande verkan (även om den givetvis är högst relevant beträffande frågan om en skatt är oförenlig med artikel 95; jag skall återkomma till frågan i det sammanhanget). Avgifterna i fråga i de målen togs ut på uppenbart olika grundval för import och inhemska produkter och kan enligt min uppfattning av den anledningen inte jämföras med den accis på elström som är i fråga i det föreliggande fallet. Målen visar snarare på domstolens begripliga motvilligh et att alltför lätt beteckna avgiften för hygienkontroll av importerade varor som interna skatter och avgifter enbart därför att det är möjligt att på ett ungefär identifiera någon likvärdig inhemsk avgift och betonar den princip som generaladvokaten Warner anförde i rättsfallet Denkavit, nämligen

"för att en skatt skall kunna anses ingå i en medlemsstats allmänna system för interna skatter och avgifter ... är det inte tillräckligt att inhemska produkter på något annat sätt kan vara föremål för en pålaga som liknar den som påförs import". [28]

39. Outokumpu har avslutningsvis anfört att accisen inte tas ut på produktgrupper utan hänsyn till deras ursprung, eftersom skattesatsen och beskattningsunderlaget är olika för elström som produceras i Finland och för importerad elström. Outokumpu har påstått att en skatt faller inom tillämpningsområdet för artikel 95 endast om varans ursprung är irrelevant vad gäller skattesatsen eller beskattningsunderlaget eller det sätt på vilket den tas ut. Detta argument grundas emellertid på en oriktig tolkning av de rättsfall som

28 — Se s. 1939 (ovan fotnot 10).

Outokumpu har stött sig på. Outokumpu har hänvisat till domstolens domar i målen Co-Frutta, [29] Simba [30] och OTO. [31] I dessa mål konstaterade domstolen, efter att ha bedömt skatten i fråga, dock enbart att frågan om huruvida de varor på vilka den uppbars hade producerats inom landet eller utomlands inte tycktes påverka vare sig skattesatsen, beräkningsunderlaget eller villkoren i samband med uppbörden. Domstolen sade inte att detta var ett väsentligt villkor för tillämpningen av artikel 95. Det skulle vara underligt om artikel 95 inte kunde tillämpas på det mest markanta exemplet på det missförhållande som den syftar till att avhjälpa, nämligen uttryckligen differentierade skattesatser på import respektive inhemska produkter. Efter domstolens dom i målet Haahr Petroleum [32] står det emellertid klart att artikel 95 är tillämplig på en sådan skatt eller avgift.

40. Outokumpus olika argument för att den finländska accisen på importerad elström är en avgift med motsvarande verkan som en tull gör mig följaktligen inte övertygad. Enligt min uppfattning ingår accisen i ett allmänt system för interna avgifter, och dess förenlighet med gemenskapsrätten skall följaktligen bedömas mot bakgrund av artikel 95 i fördraget.

29 — Punkt 12 (ovan fotnot 9).

30 — Dom av den 9 juni 1992 i de förenade målen C-228/90— C-234/90, C-339/90 och C-353/90, Simba m. fl. (REG 1992, s. I-3713), punkt 8.

31 — Dom av den 13 juli 1994 i mål C-130/92, OTO (REG 1994, s. I-3281), punkt 12.

32 — Punkt 25 (se ovan fotnot 5).

Huruvida accisen är förenlig med artikel 95

41. Artikel 95 första stycket innebär förbud mot interna skatter och avgifter på importerade varor som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

42. Den finska regeringen anser att accisen skall bedömas i enlighet med artikel 95 men att den är förenlig med denna bestämmelse. Eftersom ifrågavarande skatter inte har harmoniserats, är beskattning av importerad elström enligt en genomsnittlig skattesats det enda logiska sättet för en skälig behandling av importerad elström och omfattas av medlemsstatens nationella behörighet.

43. Outokumpu har påstått att lag 1473/1994 är oförenlig med artikel 95, eftersom den föreskriver en intern accis på importerad elström som, i fråga om elström som produceras med vissa källor, är högre än den skatt som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska produkter.

44. Jag vill på denna punkt påpeka Outokumpus hänvisning till att elström som importeras från Sverige (som enligt Outokumpu är den enda medlemsstat som

direkt [33] exporterar elström till Finland) redan har beskattats i Sverige och att denna skatt inte återbetalas vid export. Den sammanlagda effekten av den svenska skatten och den finländska accisen ökar uppenbarligen ytterligare skillnaden mellan de sammanlagda acciser som skall betalas för importerad elström som produceras med vissa källor (särskilt elström som produceras vid vattenkraftverk som har byggts före år 1978) och den accis som skall betalas för elström som produceras i Finland med motsvarande källor.

45. Av domstolens rättspraxis framgår klart att gemenskapsrätten inte förbjuder effekterna av dubbelbeskattning av detta slag. Även om det — såsom domstolen har konstaterat — utan tvekan är önskvärt att avlägsna sådana effekter med hänsyn till den fria rörligheten för varor, kan detta emellertid bara åstadkommas genom en harmonisering av medlemsstaternas olika system. [34] Att skillnaden ökar på grund av de skatter som redan har uppburits i Sverige kan inte anses ha någon diskriminerande effekt. Det kan ytterligare påpekas att artikel 95—98 grundas på principen om beskattning på destinationsorten, det vill säga att varorna beskattas i importlandet. I enlighet med denna princip skulle Sverige vid export rättsenligt kunna återbetala den punktskatt som uppburits på elström som har producerats i Sverige: se artikel 96.

46. Den franska regeringen har medgett att det är svårt, till och med omöjligt, att avgöra hur importerad elström har producerats, men anser likväl att det finländska systemet strider mot artikel 95: det är ägnat att diskriminera elström som importeras från en annan medlemsstat, eftersom sådan elström kan beskattas enligt en högre skattesats än samma mängd elström som har producerats i Finland med samma råvaror.

47. Kommissionen, som också har slutit sig till att skattesystemet är oförenligt med artikel 95, har härutöver hänvisat till att elström som produceras i Finland med vissa energikällor och under vissa omständigheter är undantagen från accisen.

48. Domstolen har i ett antal avgöranden fastställt att artikel 95 första stycket åsidosätts när en importerad vara beläggs med skatter eller avgifter enligt andra beräkningsmetoder eller regler än vad som gäller för en liknande inhemsk vara, något som leder till en högre skatt eller avgift för den importerade varan, även om denna skillnad endast uppstår i ett fåtal fall. [35] Domstolen har

33 — En del av elströmmen kan dock härröra från Danmark. Ryssland är den andra huvudsakliga exportören till Finland.

34 — Dom av den 29 juni 1978 i mål 142/77, Larsen (REG 1978, s. 1543; svensk specialutgåva, häfte 4), punkt 32—36.

35 — Dom av den 17 februari 1976 i mål 45/75, Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels (REG 1976, s. 181; svensk specialutgåva, häfte 3), punkt 17, dom av den 22 juni 1976 i mål 127/75, Bobie (REG 1976, s. 1079), punkt 3, domarna av den 26 juni 1991 i de ovannämnda målen kommissionen mot Luxemburg (ovan fotnot 16), punkt 20, och kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 16), punkt 12, dom av den 12 maj 1992 i mål C-327/90, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-3033), punkt 12. Se även mitt förslag till avgörande i målen mot kommissionen mot Luxemburg och kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 16), punkt 26.

således fastställt att det inte är förenligt med artikel 95 att ha ett system med en progressiv skattesats på inhemsk produktion och en skattesats med enhetligt belopp på import, [36] en skatt på inhemsk produktion som beräknas på grundval av faktiskt spill under tillverkningsprocessen, medan skatten på import beräknas enligt en schablonmässig uppskattning av spillet, [37] och en skatt på inhemsk produktion på grundval av det faktiska grossistpriset, medan skatten på import innefattade en höjning av beskattningsunderlaget med ett fast belopp. [38]

49. Eftersom ifrågavarande finländska accis på elström har en sådan struktur att den innebär en möjlighet att beskatta importerad elström som produceras med en viss källa enligt en högre skattesats än elström som produceras i Finland med motsvarande källa, står accisen på grundval av den princip som fastställts i dessa avgöranden prima facie i strid med artikel 95 första stycket. Detta skulle givetvis förhålla sig annorlunda, om det kunde visas att all importerad elström härrör från sådana källor att om elströmmen hade producerats i Finland, skulle accisen vara densamma eller högre än accisen med ett enhetligt belopp på import. Om exempelvis all importerad elström producerades med kärnkraft, skulle den sammanlagda accisen på 2,2 p/kWh som den då skulle påföras vara lägre än den sammanlagda accisen på 2,4 p/kWh på elström som produceras med kärnkraft i Finland. Eftersom det emellertid är ostridigt att det inte är möjligt att avgöra produktionssättet för importerad elström, måste man anta att accisen på importerad elström åtminstone i några fall överstiger accisen på inhemsk elström som produceras med motsvarande källor. [39]

50. Den finska regeringen har emellertid anfört att skattestrukturen berättigas av miljöhänsyn. Den har hänvisat till domstolens fasta rättspraxis enligt vilken gemenskapsrätten på nuvarande stadium inte begränsar medlemsstaternas frihet att föreskriva skattebestämmelser som innebär att åtskillnad görs mellan vissa varor, även varor som är liknande i den mening som avses i artikel 95, på grundval av objektiva kriterier som kan innefatta vilka råvaror eller vilken framställningsmetod som används och att en sådan differentiering är förenlig med gemenskapsrätten om den eftersträvar ekonomisk-politiska målsättningar som också är förenliga med kraven i fördraget och gemenskapslagstiftningen. [40] Den finska regeringen har påpekat att dessa kriterier, mot bakgrund av artikel 130r i fördraget, där gemenskapens miljöpolitiska målsättningar fastställs, innefattar miljöhänsyn. Olikheterna i beskattningen av

36 — Domar i det ovannämnda målet Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels och i det ovannämnda målet Bobie (ovan fotnot 36).

37 — Se målen mot Luxemburg och Belgien (ovan fotnot 16).

38 — Målet mot Grekland (ovan fotnot 36).

39 — Se målen mot Luxemburg (ovan fotnot 16), punkt 25, Belgien (ovan fotnot 16), punkt 16, och Grekland (ovan fotnot 36), punkt 20.

40 — Se exempelvis domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 19), punkt 6.

elström från olika källor återspeglar enligt dess uppfattning det enda möjliga sättet att sammankoppla miljöhänsyn med beskattning av elström.

51. Även om det är riktigt att domstolen har fastställt att differentierade skattesystem kan motiveras av objektiva kriterier, har den alltid tillagt att de närmare bestämmelserna måste vara sådana att de inte medför någon direkt eller indirekt diskriminering av import från andra medlemsstater eller skydd för konkurrerande inhemska varor, för att vara förenliga med gemenskapsrätten. [41] Även när den differentierade beskattningen eftersträvar berättigade sociala eller ekonomiska syften (domstolen har även innan artikel 130r infördes i fördraget ansett att miljöhänsyn kan utgöra ett berättigat syfte [42]), förutsätter den grundläggande principen om ickediskriminering en neutral effekt, vilket innebär att skatteförmåner, såsom undantag från eller sänkning av skatter, följaktligen måste utvidgas till att omfatta importerade produkter som uppfyller samma villkor som gynnade inhemska produkter. [43]

52. Det kan påpekas att en medlemsstat som önskar bibehålla differentierade skattesatser på grundval av objektiva kriterier såsom, i det förekommande fallet, produktionssättet har rätt att kräva lämplig bevisning från importören om att dessa kriterier har uppfyllts, om detta är möjligt, förutsatt att beviskraven inte är högre för importerade produkter än för liknande inhemska produkter eller oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade målet, nämligen att eliminera risken för bedrägeri. [44]

53. Då detta emellertid inte är möjligt, kan ett system med differentierad beskattning, på grundval av produktionssätt, för inhemska produkter och en enhetlig skattesats för import inte anses förenligt med artikel 95 enligt gällande rättspraxis, eftersom domstolen har ansett att differentierad skattebehandling inte kan motiveras med praktiska svårigheter att särskilja import som uppfyller olika kriterier. I domen i målet Rewe-Zentrale des Lebensmittel-Großhandels [45] konstaterade domstolen följande:

"Mot detta [att artikel 95 åsidosätts] kan inte hävdas att det förhållandet att den importerade varan beskattas schablonmässigt medan den inhemska varan beskattas enligt en progressiv eller degressiv skala, beror på att i det förstnämnda fallet de undersökningar som skulle behövas inte har kunnat utföras.

41 — Se exempelvis dom av den 15 mars 1983 i mål 319/81, kommissionen mot Italien (REG 1983, s. 601), punkt 13, och av den 4 mars 1986 i mål 106/84, kommissionen mot Danmark (REG 1986, s. 833; svensk specialutgåva, häfte 8), punkt 22.

42 — Dom av den 8 januari 1980 i mål 21/79, kommissionen mot Italien (REG 1980, s. 1).

43 — Se domarna i målen kommissionen mot Italien (ovan fotnot 43), punkterna 14 och 15, och kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 19), punkt 7.

44 — Se målet mot Italien (ovan fotnot 43), punkterna 20 och 21, och Frankrike (ovan fotnot 19), punkterna 14 och 15.

45 — Se ovan fotnot 36.

Även om det skulle visa sig vara omöjligt att införa samma progressiva eller degressiva pålagor för inhemska och importerade varor, är det i varje fall möjligt att iaktta det diskrimineringsförbud som föreskrivs i artikel 95 genom att belägga båda varorna med samma schablonmässiga eller fasta pålaga." [46]

54. Om det i detta fall följaktligen i praktiken inte är möjligt för importören att visa produktionssättet för elström, framgår det att den importerande medlemsstaten endast har en möjlighet: den måste beskatta importen enligt den lägsta skattesats som är tillämplig på inhemsk produktion. På grundval av domstolens tidigare avgöranden förefaller det som om ett beskattningssystem avseende energikällor enligt vilket skatten på importerad elström, om än endast i vissa fall, är högre än på inhemsk elström står i strid med artikel 95 första stycket i fördraget.

55. I detta fall finns det emellertid vissa drag som inte förekommit i något av domstolens ovannämnda avgöranden och som ger upphov till frågan om de gällande principerna skall anses omfatta även detta fall.

56. Först och främst förefaller det finnas en oemotsäglig motivering för skattesystemet i fråga i det föreliggande fallet. Det framgår att de differentierade skattesatserna för inhemsk elström har fastställts för att gynna elström som produceras med mindre negativ miljöpåverkan än den elström som produceras med skadligare metoder. Den finska regeringens påstående om detta stöds av skattesatsernas struktur som varierar från mycket höga skattesatser för elström som produceras med tung brännolja och stenkol till mycket låga accissatser för vattenkraft. Att det har fastställts en genomsnittlig skattesats för import påverkar givetvis inte den importerade elströmmens miljöpåverkan i produktionslandet men förefaller att vara avsedd att motsvara den genomsnittliga skattesatsen för inhemsk produktion och således göra det möjligt för Finland att bibehålla sina med miljöhänsyn motiverade skattesatser för inhemsk produktion. Domstolen har i sina avgöranden beträffande artikel 95 hittills inte direkt bedömt vilken ställning miljöhänsynen har som drivkraft bakom differentierade skattesatser. Trots att sådana hänsyn delvis låg bakom den gynnsamma skattebehandlingen av regenererade oljor i rättsfallet Italien, [47] tog domstolen inte upp frågan. Den undersöktes emellertid av generaladvokat Mayras i hans förslag till avgörande i det målet. Efter att ha kommit fram till den preliminära slutsatsen att skillnaderna mellan de nationella lagarna kan leda till skillnader mellan skatterna på inhemska regenererade oljor och liknande importerade produkter, vilka kan påverka den gemensamma marknadens funktion och snedvrida konkurrensen, fortsatte han som följer: "[a]tt undanröja dessa olikheter får emellertid inte under några omständigheter ha en negativ inverkan på miljöskydd". [48]

46 — Punkt 15 i domen (ovan fotnot 36). Se även målet mot Grekland (ovan fotnot 36), punkt 24.

47 — Se ovan fotnot 43.

48 — Se s. 21.

57. Efter det målet och domstolens andra avgöranden beträffande artikel 95 har fördragen ändrats för att framhäva miljömålen. I ingressen till Fördraget om Europeiska unionen hänvisas till medlemsstaternas strävan att inom ramen för ett förbättrat miljöskydd främja ekonomiska och sociala framsteg. [49] I Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, i dess lydelse enligt Fördraget om Europeiska unionen, konstateras att gemenskapens uppgifter omfattar främjande av hållbar ekonomisk tillväxt som tar hänsyn till miljön [50] och att dess verksamhet skall innefatta en miljöpolitik. [51] Artikel 130r, som redan nämnts, handlar om gemenskapens miljöpolitik och föreskriver särskilt att miljöskyddskraven skall integreras i utformningen och genomförandet av gemenskapens övriga politik. [52] Såsom generaladvokat Fennelly framförde i ett nyligen avgjort mål, är gemenskapens befogenheter och dess ansvar att säkerställa respekt för miljön i princip ett ofrånkomligt komplement till dess befogenheter och ansvar beträffande regleringen av ekonomisk verksamhet. [53]

58. På det specifika området för elpolitik framhävs den betydelse som rådet fäster vid produktionssättens miljöpåverkan i ingressen till direktiv 90/547 om transitering av elektricitet genom kraftledningsnät [54] där följande föreskrivs:

"Energipolitiken bör, mer än någon annan åtgärd som bidrar till att fullborda den inre marknaden, inte genomföras med den enda avsikten att reducera kostnader och upprätthålla konkurrens utan måste också ta hänsyn till behovet av att säkerställa försörjningstryggheten för energi och produktionsmetodernas förenlighet med miljön.

För att uppnå detta mål måste hänsyn tas till elsektorns speciella egenskaper." [55]

59. Ett ytterligare särdrag hos detta fall följer av att elström, såsom ovan har angetts, är en ovanlig nyttighet som inte lätt låter sig jämföras med andra varor och produkter. Eftersom den inte kan lagras, produceras den samtidigt som den släpps ut på elnätet och blir tillgänglig för konsumtion. Det är därför ostridigt att det inte bara är svårt utan omöjligt att utpeka källan och således produk-

49 — Sjunde övervägandet i ingressen.

50 — Artikel 2.

51 — Artikel 3 k.

52 — Tredje meningen i artikel 130r.2.

53 — Dom av den 11 juli 1996 i mål C-44/95, Royal Society for the Protection of Birds (REG 1996, s. I-3805), punkt 45 i förslaget.

54 — Rådets direktiv 90/547/EEG av den 29 oktober 1990 (EGT L 313, 1990, s. 30; svensk specialutgåva, område 12, volym 2, s. 105).

55 — Fjärde och femte övervägandena.

tionssättet för importerad elström. Det kanske därför inte är lämpligt att på elström tillämpa de principer som har utarbetats i mål rörande varor såsom alkohol, olja och öl, vilkas källa är mindre obestämbar.

60. Domstolens tidigare rättspraxis kan anses innebära att ett beskattningssystem där differentierade skattesatser tillämpas på inhemsk produktion medan ett medeltal av dessa skattesatser tillämpas på import aldrig kan vara förenligt med artikel 95, eftersom tillämpningen av en skattesats på import, vilken motsvarar den genomsnittliga skattesats som tillämpas på inhemsk produktion kan leda till att vissa importerade produkter beskattas högre än motsvarande inhemska produkter. [56] Denna entydiga slutsats förefaller olämplig då importen, såsom i fråga om elström, blir en helhet som inte kan skiljas åt, så att det blir omöjligt att i enstaka fall visa eller ens konstatera när skattebördan är större. Särskilt när, såsom i detta fall, de differentierade skattesatserna för inhemsk produktion grundas på olika produktionssätt och det är omöjligt att avgöra på vilket sätt den importerade produkten har producerats, eller ens att identifiera vad som importerats från en viss producent, skulle en strikt tillämpning av domstolens tidigare rättspraxis i praktiken betyda att en medlemsstat aldrig skulle kunna tillämpa differentierade skattesatser på inhemsk produktion.

61. Det var just på grund av avsaknaden av ett sådant fungerande alternativ som författarna till fördraget i artikel 97 föreskrev att medlemsstater som tar ut omsättningsskatt kumulativt i flera led får fastställa genomsnittliga skattesatser för varor eller grupper av varor, förutsatt att detta inte strider mot principerna i artiklarna 95 och 96. Det är riktigt att en vidsträckt tillämpning av omsättningsskatter på många grupper av varor och tjänster medförde att användningen av genomsnittliga skattesatser i sista hand inte ansågs utgöra en tillfredsställande lösning, vilket ledde till att gemenskapslagstiftaren slutligen ersatte de kumulativa systemen i flera led med det gemensamma mervärdesskattesystemet. De problem som uppkommer i förhållande till elström är emellertid mycket mer specifika och beror på produktens särskilda egenskaper. Jag anser att det skulle vara oproportionerligt att frånta medlemsstaterna alla möjligheter att eftersträva miljöpolitiska syften i fråga om elproduktion när det inte finns några gemenskapsregler på området, eftersom riktigt beräknade genomsnittstal inte leder till någon generell importbegränsning, eftersom diskriminering i enstaka fall endast bygger på antaganden och inte kan konkretiseras och eftersom det inte förefaller finnas några andra enkla medel för att uppnå den miljöpolitiska målsättningen.

62. För att en enhetlig accis på import under dessa omständigheter skall anses vara tillåten, måste genomsnittet emellertid vara riktigt beräknat. Särskilt skall det göras en avvägning så, att det exakt återspeglar spridningen av de inhemska produkter som är föremål för differentierad beskattning. Avvägningen skall dessutom regelbundet justeras mot bakgrund av ändrade produktionsmönster. Av den tabell som den finska regeringen har

56 — Se de mål som nämnts i fotnot 40.

inlämnat (se punkt 9 ovan) framgår att skattesatsen på 22 FIM/MWh som skall påföras importerad elström motsvarar ett genomsnitt av de accissatser som tillämpas på inhemsk elström från olika källor, mätt i förhållande till den mängd som härrör från respektive källa (förutsatt att de siffror som har angetts som procentuella andelar faktiskt är procentuella andelar av den inhemska konsumtionen):

Källa för elström	A FIM/MWh	B Andel av produktionen	A x B
Tung brännolja	43	2 %	86
Stenkol	43	19 %	817
Bränntorv	9	8 %	72
Naturgas	15	9 %	135
Kärnkraft	24	27 %	648
Vattenkraft	4	17 %	68
		82 %	1 826
Den beräknade genomsnittliga skattesatsen för inhemsk produktion (med avdrag för 8 procent av den inhemska produktionen som är undantagen från skatt)			$\frac{1\,826}{82} = 22{,}27$
Skattesatsen för import (motsvarar 10 procent av konsumtionen)			22

På grundval av dessa siffror uppgår accisen på importerad elström till ungefär hälften av den accis som påförs inhemsk elström som produceras med tung brännolja och stenkol

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

av inhemsk produktion) och litet lägre än accisen på inhemsk elström producerad med kärnkraft

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

av inhemsk produktion).

63. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att kontrollera om den finska regeringens uppgifter, och om den därav följande genomsnittliga skattesats som rättsenligt kan påföras import, är riktiga. Det kan påpekas att Outokumpu har lagt fram något avvikande siffror. Vidare förefaller det som om den genomsnittliga skattesatsen på 22 FIM/MWh inte tar hänsyn till de kategorier av elström som är undantagna från beskattning (inklusive elström som produceras med visst industriavfall och i generatorer med en mindre effekt än två megavoltampere). Om så är fallet, måste den nationella domstolen undersöka om sådan elström konkurrerar med importerad elström. Detta skulle vara fallet om denna elström kommer in på det nationella elnätet.

64. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden sluter jag mig till att ett sådant system för beskattning av elström som är i fråga i det föreliggande fallet inte skall anses stå i strid med artikel 95, om den genomsnittliga skattesatsen som tillämpas på import har beräknats på ett riktigt sätt.

Förslag till avgörande

65. Jag anser följaktligen att de frågor som har ställts av länsrätten i Nylands län skall besvaras på följande sätt:

1. Ett nationellt system för beskattning av elström, enligt vilket inhemsk elström skall beskattas enligt en differentierad skattesats som huvudsakligen är beroende av produktionssätt, medan importerad elström, oberoende av produktionssätt, beskattas med en fast skattesats som motsvarar genomsnittet av samtliga skattesatser som är tillämpliga på den inhemska produktionen, utgör inte en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i artiklarna 9 och 12 i EG-fördraget utan en intern skatt i den mening som avses i artikel 95 i EG-fördraget.

2. Artikel 95 i fördraget hindrar inte ett nationellt beskattningssystem för elström, enligt vilket inhemsk elström skall beskattas enligt differentierade skattesatser som väsentligen beror på produktionssätt, och som är avsett att gynna produktionssätt som är mindre skadliga för miljön, medan importerad elström, vars produktionssätt det inte är möjligt att bestämma, beskattas med en fast skattesats som motsvarar ett korrekt avvägt genomsnitt av samtliga skattesatser som är tillämpliga på inhemsk produktion.