



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 3. februar 2015¹

Sag C-5/14

**Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH
mod
Hauptzollamt Osnabrück**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — en medlemsstats lovgivning, der fastsætter en afgift på kernebrændstof — overensstemmelse med den nationale forfatning og EU-retten — direktiv 2003/96/EF — artikel 2 og 14 — direktiv 2008/118/EF — artikel 1 — artikel 107 TEUF — artikel 93 TEA, 191 TEA og 192 TEA«

Indledning

1. Er EU-retten til hinder for, at en medlemsstat indfører en afgift på anvendelsen af fissile materialer, der påhviler operatøren af et kernekraftværk? Dette er i det væsentlige indholdet i det af Finanzgericht Hamburg (finansretten i Hamburg, Tyskland) forelagte spørgsmål.
2. Dette spørgsmål indeholder flere facetter. Det vedrører nemlig bestemmelser i EUF-traktaten, bestemmelser i Euratomtraktaten samt forholdet mellem de to traktater. Det er endvidere nødvendigt at foretage en analyse af den harmoniserede punktafgiftsordning for energiprodukter og elektricitet.
3. Endelig eller rettere inden der foretages en nærmere analyse, skal spørgsmålet om forbindelsen mellem den præjudicielle procedure og medlemsstaternes procedurer med henblik på prøvelse af forfatningsmæssighed undersøges.

Retsforskrifter

EU-retten

4. Artikel 107 TEUF og 267 TEUF samt artikel 93 TEA, 191 TEA og 192 TEA er de bestemmelser i primærretten, der udgør den retlige ramme for den foreliggende sag. Disse bestemmelser er så velkendte, at jeg vil undlade at gengive dem.

¹ — Originalsprog: fransk.

5. Den harmoniserede punktafgiftsordning for energiprodukter og elektricitet er baseret på Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF² og Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet³. I det førstnævnte direktiv fastsættes generelle bestemmelser vedrørende punktafgiftsordningen, mens det sidstnævnte direktiv nærmere bestemmer reguleringen af beskatningen af energiprodukter og elektricitet.

6. Artikel 1 og 2 i direktiv 2003/96 bestemmer:

»*Artikel 1*

Medlemsstaterne beskatter energiprodukter og elektricitet i overensstemmelse med dette direktiv.

Artikel 2

1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte varer:

- a) varer under KN-kode 1507-1518, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof
- b) varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715
- c) varer under KN-kode 2901 og 2902
- d) ikke-syntetiske varer under KN-kode 2905 11 00, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof
- e) varer under KN-kode 3403
- f) varer under KN-kode 3811
- g) varer under KN-kode 3817
- h) varer under KN-kode 3824 90 99, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof.

2. Dette direktiv finder også anvendelse på: elektrisk energi under KN-kode 2716 (elektricitet).

3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof.

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt.

2 — EUT 2009 L 9, s. 12.

3 — EUT L 283, s. 51.

[...]«

7. Artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 bestemmer:

»Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

- a) Energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet, og elektricitet, der anvendes til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet. Medlemsstaterne kan imidlertid af miljøpolitiske hensyn beskatte disse produkter uden at overholde dette direktivs minimumsafgiftssatser. [...]«

8. Artikel 1 i direktiv 2008/118 bestemmer:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

- a) energiprodukter og elektricitet omfattet af direktiv 2003/96/EF

[...]

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.

3. Medlemsstaterne kan lægge afgifter på:

- a) andre produkter end punktafgiftspligtige varer

[...]

Pålæggelsen af sådanne afgifter må dog ikke ved samhandel mellem medlemsstater give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage.«

Tysk ret

9. Den i hovedsagen omtvistede afgift blev indført ved Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8. Dezember 2010 (lov om afgift på kernebrændstof af 8.12.2010, herefter »KernbrStG«)⁴. I henhold til denne lov pålægges kernebrændstof, der anvendes til industriel produktion af elektricitet, kernebrændstofafgift. Ved kernebrændstof forstås plutonium 239 og 241 samt uran 233 og 235. Afgiftssatsen fastsættes pr. gram brændsel og udgør 145 EUR. Afgiften forfalder, når brændstoffet første gang anvendes i en atomreaktor, og der udløses en kædereaktion. Afgiftspligten påhviler de operatører, der driver elektricitetsværker, som producerer elektricitet ved fission af fissile materialer (kernekræfterværker).

4 — BGBl. 2010 I, s. 1804.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne ved Domstolen

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, der er et tysk selskab, driver et kernekraftværk i Lingen (Tyskland). Selskabet indgav den 13. juli 2011 en afgiftserklæring, hvori det angav det afgiftsbeløb, som det skulle betale i kernebrændstofafgift for det brændstof, det havde anvendt i sine reaktorer i juni 2011, til 154 117 745 EUR. Selskabet anlagde samtidig sag ved den forelæggende ret mod den kompetente afgiftsmyndighed, Hauptzollamt Osnabrück, idet det anfægtede lovligheden af den nævnte afgift i henhold til EU-retten.

11. Den forelæggende ret har under en parallel sag, der involverer en anden kernekraftværksoperatør, forelagt Bundesverfassungsgericht (forfatningsdomstolen) et spørgsmål om KernbrStG's forfatningsmæssighed. Ifølge de foreliggende oplysninger er denne sag fortsat verserende.

12. Finanzgericht Hamburg har på den baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hjemler artikel 267, stk. 2, sammenholdt med stk. 1, litra [b), TEUF] en ret i en medlemsstat adgang til tillige at forelægge Den Europæiske Unions Domstol spørgsmål, som rejses for denne ret angående fortolkningen af EU-retten i forbindelse med lovligheden af en national lov, når retten på den ene side ikke alene nærer tvivl om, hvorvidt loven er lovlig i henhold til EU-retten, men på den anden side også er overbevist om, at den nationale lov er i strid med den nationale forfatning, og derfor under en parallel sag allerede har forelagt dette spørgsmål for Verfassungsgericht, der i henhold til national ret har enekompetence til at træffe afgørelse om, hvorvidt love er forfatningsstridige, men Verfassungsgerichts afgørelse endnu ikke foreligger?

Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

2) Er direktiv 2008/118[...] og 2003/96[...], der vedrører harmonisering af punktafgifter og beskatning af energiprodukter og elektricitet, til hinder for indførelse af en national afgift, som opkræves af kernebrændstof, der anvendes til kommerciel produktion af elektricitet? Er det afgørende, om det kan forventes, at den nationale afgift kan overvælttes på forbrugeren over prisen på elektricitet, og hvad forstås der i givet fald ved overvæltning?

3) Kan en virksomhed modsætte sig en afgift på kernebrændstof til kommerciel fremstilling af elektricitet, som en medlemsstat opkræver med henblik på at tilvejebringe indtægter, med den begrundelse, at opkrævning af afgiften udgør en EU-stridig statsstøtte i henhold til artikel 107 TEUF? Såfremt det forudgående spørgsmål besvares bekræftende: Udgør den tyske [KernbrStG], hvorefter der med henblik på at tilvejebringe indtægter alene opkræves afgift hos virksomheder, der anvender kernebrændstof til kommerciel produktion af elektricitet, en statslig støtteforanstaltning som omhandlet i artikel 107 TEUF? Hvilke omstændigheder er relevante for vurderingen af, om andre virksomheder, hos hvem der ikke opkræves afgift på samme måde, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation?

4) Er opkrævningen af den tyske kernebrændstofafgift i strid med bestemmelserne i [Euratomtraktaten]?«

13. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 7. januar 2014. Der er indgivet skriftlige indlæg af parterne i hovedsagen, den tyske og den finske regering samt Europa-Kommissionen. De samme parter var repræsenteret i retsmødet, der blev afholdt den 4. november 2014.

Analyse

14. Det første spørgsmål vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Jeg vil således først undersøge dette spørgsmål og derefter behandle spørgsmålene om sagens realitet i den rækkefølge, som de er stillet i.

Det første præjudicielle spørgsmål

15. Den forelæggende ret ønsker med det første præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om den kan forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, selv om der verserer en national procedure (i det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret selv iværksat denne procedure, hvilket imidlertid ikke har den store betydning) til prøvelse af, om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den i hovedsagen omhandlede individuelle retsakt, er forfatningsmæssige. Ifølge den forelæggende rets oplysninger vil den i hovedsagen omtvistede afgiftserklæring automatisk blive annulleret, såfremt Bundesverfassungsgericht erklærer KernbrStG ugyldig, hvilket vil medføre, at proceduren i hovedsagen bringes til ophør, og at de præjudicielle spørgsmål bliver uden genstand.

16. Det bemærkes indledningsvis, at der i lyset af den af Domstolen fastlagte praksis ikke kan herske tvivl om, at anmodningen om præjudiciel afgørelse i det foreliggende tilfælde kan antages til realitetsbehandling.

17. Det kan ganske vist indvendes, at de præjudicielle spørgsmål i en situation som den i hovedsagen har hypotetisk karakter, idet deres relevans afhænger af udfaldet af den nationale procedure til prøvelse af forfatningsmæssigheden. Hvis de nationale bestemmelser erklæres ugyldige med tilbagevirkende kraft opstår spørgsmålet om fortolkningen af EU-retten ikke. Dette er imidlertid ikke den tilgang, som Domstolen har anlagt vedrørende forbindelsen mellem den præjudicielle procedure og de nationale procedurer til prøvelse af forfatningsmæssighed.

18. Det følger nemlig for det første af Domstolens praksis, at selv om det efter omstændighederne kan være hensigtsmæssigt, at rent nationale retsspørgsmål er afklaret inden forelæggelsen for Domstolen, skal de nationale retter i videst muligt omfang kunne forelægge sager for Domstolen, såfremt de finder, at en for dem verserende sag rejser spørgsmål, som kræver en fortolkning eller en bedømmelse af gyldigheden af EU-retlige bestemmelser, som de nødvendigvis må træffe afgørelse om⁵.

19. Domstolen har således fastslået, at en national ret, som behandler en tvist, der berører EU-retten, og som finder, at en national bestemmelse ikke blot er i strid med EU-retten, men også er forfatningsstridig, ikke er afskåret fra eller fritaget for den i artikel 267 TEUF foreskrevne mulighed for eller forpligtelse til at forelægge Domstolen spørgsmål vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten som følge af den omstændighed, at retten efter denne konstatering af, at en national retsregel er forfatningsstridig, har pligt til at forelægge sagen for medlemsstatens forfatningsdomstol. Således ville EU-rettens gennemslagskraft blive bragt i fare, såfremt en ordning med forelæggelsespligt for forfatningsdomstolen kunne forhindre den nationale ret, som behandler en sag, i hvilken EU-retten har betydning, i at udnytte sin mulighed for i henhold til artikel 267 TEUF at forelægge Domstolen spørgsmål vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten, således at den nationale ret kan bedømme, hvorvidt en national retsforordning er forenelig med EU-retten⁶.

5 — Jf. bl.a. domme Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 41) og A (C-112/13, EU:C:2014:2195, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

6 — Jf. bl.a. domme Melki og Abdeli (EU:C:2010:363, præmis 45) og A (EU:C:2014:2195, præmis 38).

20. For det andet tilkommer det inden for rammerne af den procedure, der er indført ved artikel 267 TEUF, ifølge fast retspraksis udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af unionsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de præjudicielle spørgsmål⁷.

21. Efter min opfattelse er dette imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag. Forbindelsen mellem de forelagte spørgsmål og de faktiske omstændigheder i hovedsagen samt de oplysninger, som den forelæggende ret har afgivet, giver efter min opfattelse ikke anledning til tvivl.

22. Hvad angår den rejste problemstillings hypotetiske karakter er det klart, når der henses til den usikkerhed, der er forbundet med udfaldet af den parallelle procedure med henblik på prøvelse af forfatningsmæssighed, for så vidt angår både indholdet af forfatningsdomstolens afgørelse og de tidsmæssige virkninger af denne afgørelse, at de præjudicielle spørgsmål ikke kan anses for hypotetiske alene af den grund, at der er iværksat en sådan procedure. Det er åbenbart, at forskellige begivenheder kan bringe proceduren i hovedsagen til ophør, inden Domstolen har besvaret den præjudicielle forelæggelse, f.eks. ganske enkelt ved, at stævningen trækkes tilbage. Blandt disse mulige, men usikre, begivenheder kan nævnes den situation, hvor forfatningsdomstolen erklærer de nationale bestemmelser, som sagens genstand vedrører, ugyldige. I en sådan situation påhviler det den forelæggende ret at drage konsekvenserne af en sådan begivenhed, og særligt at fastslå, om anmodningen om præjudiciel afgørelse skal opretholdes, ændres eller trækkes tilbage⁸. Selv om muligheden for, at en sådan begivenhed indtræder, er langt større, når der er iværksat en procedure til prøvelse af forfatningsmæssighed, er den imidlertid under ingen omstændigheder tilstrækkelig til at fastslå, at de forelagte spørgsmål har hypotetisk karakter.

23. Det er endvidere i denne henseende vigtigt at henlede den forelæggende rets opmærksomhed på de regler for at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse for Domstolen, der fremgår af artikel 100 i Domstolens procesreglement, der trådte i kraft den 1. november 2012. I henhold til denne bestemmelse kan en tilbagekaldelse af en anmodning om præjudiciel afgørelse tages i betragtning, indtil datoen for domsafsigelsen er forkyndt for de berørte, som er omfattet af artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol.

24. Endelig og for det tredje har Domstolen endvidere haft lejlighed til at fastslå, at den præjudicielle procedure og en national procedure til prøvelse af forfatningsmæssighed har forskellige genstande og retsvirkninger. Når en forfatningsdomstol fastslår, at en bestemmelse i national ret er forfatningsstridig, medfører dette normalt, at bestemmelsen ophæves i den nationale retsorden. Denne ophævelse kan i medfør af den nationale retsorden have virkning *ex nunc* eller *ex tunc*, dvs. fra et tidspunkt, som forfatningsdomstolen selv har fastsat. Er der indbragt en sag for forfatningsdomstolen i forbindelse med en konkret retstvist, der verserer for en national retsinstans, kan det forekomme, at den pågældende bestemmelse, selv om den er erklæret ugyldig, finder anvendelse på den part, der har indledt sagen med henblik på prøvelse af forfatningsmæssighed. Det forholder sig helt anderledes med den præjudicielle procedure. Domstolen har formuleret det således, at en national ret skal løse en konflikt mellem en bestemmelse i national lovgivning og en umiddelbart anvendelig traktatbestemmelse (når dette er fastslået af den forelæggende ret efter at Domstolen har besvaret den

7 — Jf. bl.a. hvad angår en afgørelse om, at de samme nationale bestemmelser som dem, der var omhandlet i den præjudicielle forelæggelse, var kendt forfatningsstridige, dom *Filipiak* (C-314/08, EU:C:2009:719, præmis 40-42).

8 — Jf. i denne retning dom *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, præmis 96) og kendelse *Nationale Loterij* (C-525/06, EU:C:2009:179, præmis 11). Jf. ligeledes punkt 30 i anbefalingerne til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål (EUT 2012 C 338, s. 1).

præjudicielle forelæggelse) ved at anvende EU-retten og om nødvendigt undlade at anvende den modstående nationale bestemmelse, og ikke ved at erklære den nationale bestemmelse ugyldig, idet administrative organers og retters kompetence i denne henseende er forskellig fra medlemsstat til medlemsstat⁹.

25. Det bemærkes endvidere, selv om dette ikke påvirker besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, at den sag, der er indbragt for forfatningsdomstolen i det i hovedsagen foreliggende tilfælde, ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har afgivet, vedrører en påstået tilsidesættelse af de nationale kompetenceregler og angår derfor et andet spørgsmål end spørgsmålet om, hvorvidt KernbrStG er forenelig med de ovenfor nævnte bestemmelser i EU-retten.

26. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål med, at en national ret kan forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, selv om der verserer en national procedure til prøvelse af, om de bestemmelser i national ret, der udgør grundlaget for den i hovedsagen omhandlede individuelle retsakt, er forfatningsmæssige.

Det andet præjudicielle spørgsmål

27. Den forelæggende ret ønsker med det andet præjudicielle spørgsmål i det væsentlige oplyst, om direktiv 2003/96 og 2008/118 er til hinder for den i hovedsagen omtvistede afgift. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den omstændighed, at den nævnte afgift kan overvæltet på forbrugeren, påvirker besvarelsen af spørgsmålet.

28. Den forelæggende ret har ikke i det præjudicielle spørgsmåls ordlyd angivet de bestemmelser i direktiv 2003/96 og 2008/118, der eventuelt kan udgøre en hindring for den omtvistede afgift. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at det nærmere bestemt ønskes oplyst for det første, om kernebrændstof er omfattet af fritagelsen i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, og for det andet, om den omtvistede afgift kan anses for en indirekte afgift på elektricitet, hvilket kan indebære, at den er uforenelig med artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118. Den eventuelle betydning af muligheden for at overvælte den omtvistede afgift indgår som et led i denne sidstnævnte problemstilling.

29. Det andet præjudicielle spørgsmål falder således i to dele, som jeg vil behandle hver for sig.

Direktiv 2003/96

– Indledende bemærkninger om anvendelsen af direktiv 2003/96 på kernebrændstof

30. Kernebrændstof er omfattet af anvendelsesområdet for Euratomtraktaten¹⁰. Dette rejser spørgsmålet, om de bestemmelser i afledt ret, der er vedtaget på grundlag af EF-traktaten¹¹, kan regulere beskatningen af et sådant produkt. Såfremt svaret er benægtende, vil analysen af den første del af det andet spørgsmål nemlig blive uden genstand.

9 — Jf. dom Filipiak (EU:C:2009:719, præmis 82).

10 — Der er tale om »specielle fissile materialer« ifølge den i Euratomtraktaten anvendte terminologi.

11 — Direktiv 2003/96 blev vedtaget før Lissabontraktatens ikrafttræden. Direktivet har artikel 93 EF (den nuværende artikel 113 TEUF) som retsgrundlag.

31. Da direktiv 2003/96 blev vedtaget, var forholdet mellem EF-traktaten og Euratomtraktaten reguleret ved artikel 305, stk. 2, i EF-traktaten, hvoraf fremgik, at »[b]estemmelserne i [EF-traktaten ikke] berører [...] bestemmelserne i [Euratomtraktaten]«¹². Denne bestemmelse, der tillægger Euratomtraktaten og EF-traktaten den samme juridiske værdi, løser efter min opfattelse imidlertid ikke spørgsmålet om anvendelsen af bestemmelserne i den af EF-traktaten afledte ret på det område, der er omfattet af Euratomtraktaten. Der kan anlægges to tilgange hertil¹³.

32. Den første tilgang består i at anse de to Fællesskaber for helt særskilte og selvstændige inden for deres respektive områder. De retsakter, der vedtages på grundlag af EF-traktaten finder således ikke anvendelse inden for Euratomtraktatens område og omvendt. Sammenholdt med princippet om kompetencetildeling indebærer dette, at det for hvert lovgivningstiltag inden for en af traktaternes område er nødvendigt at angive et retsgrundlag i den pågældende traktat. Euratomtraktaten er imidlertid ikke nær så detaljeret udformet som EF-traktaten. Euratomtraktaten blev allerede fra begyndelsen i kraft af at være en sektorbestemt traktat ikke blot afgrænset til at angå de retsinstrumenter, der på tidspunktet for dens vedtagelse forekom at være nødvendige for udviklingen af den europæiske kerneindustri (der er f.eks. ikke fastsat en generel kompetence til at harmonisere de nationale lovgivninger), men i modsætning til EF-traktaten er der ikke sket en væsentlig udvidelse af Euratomtraktatens anvendelsesområde som følge af senere ændringstraktater.

33. Hvis denne strengt »dualistiske« tilgang følges, vil det medføre alvorlige problemer i den situation, hvor EU-retten dækker forskellige områder såsom konkurrence, beskatning eller miljø, og den kan ikke begrunde, at de varer og aktiviteter, der henhører under Euratomtraktatens område, udelukkes fra tiltag fra EU-lovgivers side.

34. Jeg foretrækker den anden tilgang, som består i at anse EF-traktaten for at have et anvendelsesområde, der i overensstemmelse med dens generelle formål omfatter alle varer, tjenesteydelser og aktiviteter, mens Euratomtraktaten kun fastsætter specifikke regler, når dette er påkrævet af hensyn til kerneindustriens karakteristika. De afledte retsakter, der vedtages på grundlag af EF-traktaten, kan således anvendes på de varer og aktiviteter, der henhører under Euratomtraktatens område, medmindre andet følger af sidstnævnte traktat. Jeg er udmærket klar over, at denne tilgang også rejser juridiske problemer, men disse problemer forekommer mig lette at overvinde, og de har under alle omstændigheder ingen betydning for den foreliggende sag.

35. Denne tilgang synes endvidere at have støtte i retspraksis. I udtalelse 1/94 udtalte Domstolen, at »[d]a Euratomtraktaten ikke indeholder bestemmelser om udenrigshandel, er der intet til hinder for, at aftaler, som indgås i henhold til EF-traktatens artikel 113, også gælder for den internationale samhandel med Euratomprodukter«¹⁴. Hvad angår EKSF-traktaten har Domstolen fastslået, at EØF-traktaten »finder anvendelse på varer, der omfattes af EKSF-traktaten i det omfang, et forhold ikke er reguleret i EKSF-traktatens bestemmelser«¹⁵. Dette kan efter min opfattelse uden videre overføres på Euratomtraktaten. Det er korrekt, at Domstolen for nylig har kædet anvendelsen af en bestemmelse i EF-traktaten inden for Euratomtraktatens område sammen med bestemmelsens karakter af almindelig EU-retlig regel¹⁶. Efter min opfattelse var situationen i denne sag imidlertid forskellig fra situationen i det i hovedsagen foreliggende tilfælde. For det første var der tale om den umiddelbare anvendelse af en bestemmelse i EF-traktaten inden for Euratomtraktatens område, og ikke om at fastlægge, hvorvidt afledte retsakter, der er vedtaget på grundlag af EF-traktaten, kan finde anvendelse på produkter, der henhører under Euratomtraktaten. For det andet kan Domstolens

12 — Efter Lissabontraktatens ikrafttræden findes nu en tilsvarende bestemmelse i Euratomtraktatens artikel 106a, stk. 3. Samme artikels stk. 1 nævner endog udtrykkeligt de artikler i TEUF-traktaten, der finder anvendelse på Euratomtraktaten, men der er alene tale om institutionelle bestemmelser.

13 — Jf. T.F. Cusack, »A Tale of Two Treaties: an Assessment of the Euratom Treaty in Relation to the EC Treaty«, *Common Market Law Review*, nr. 40/2003, s. 117-142 (særligt s. 127).

14 — Udtalelse 1/94 (EU:C:1994:384, præmis 24).

15 — Dom Hopkins m.fl. (C-18/94, EU:C:1996:180, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Dom ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, præmis 87-91).

konstatering af, at et så grundlæggende princip i den EU-retlige retsorden som forbuddet mod forskelsbehandling på grund af nationalitet finder anvendelse inden for Euratomtraktatens område, efter min opfattelse ikke indebære, at kun de generelle principper, der er fastsat i EF-traktaten, finder anvendelse på de situationer, der reguleres af Euratomtraktaten.

36. Endelig synes institutionerne længe at have fulgt den tilgang, som jeg går ind for, i praksis. Retsakter, der udelukkende vedtages på grundlag af EF-traktaten såsom direktiv 85/337/EØF¹⁷, direktiv 98/34/EF¹⁸ eller på beskatningsområdet direktiv 2006/112/EF¹⁹, finder nemlig anvendelse uden forskel på de varer og aktiviteter, der henhører under EF-traktaten (nu EUF-traktaten) og Euratomtraktaten. Jeg ser derfor ingen formelle hindringer for, at bestemmelserne i direktiv 2003/96 også i teorien kan finde anvendelse på kernebrændstof.

– Den umiddelbare anvendelse af direktiv 2003/96 på kernebrændstof

37. Artikel 1 i direktiv 2003/96 pålægger medlemsstaterne at indføre en punktafgift på energiprodukter og elektricitet. Energiprodukter defineres i det nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, ved hjælp af de koder i den kombinerede nomenklatur²⁰, der vedrører et bestemt antal varer, som i det væsentlige udgøres af kul, naturgas og mineralolier, samt visse derivatprodukter. I samme artikels stk. 2 tilføjes elektricitet til denne liste. Kernebrændstof som omhandlet i KernbrStG optræder således ikke blandt de nævnte produkter.

38. Det følger af artikel 2, stk. 3, andet og tredje afsnit, i direktiv 2003/96, at punktafgiftspligten også omfatter alle andre produkter, der anvendes som motorbrændstof, og ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der anvendes som brændsel til opvarmning²¹.

39. Artikel 2 i direktiv 2003/96 definerer således direktivets anvendelsesområde ved at angive de produkter, der er undergivet punktafgift²².

40. I artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 fritages »energiprodukter og elektricitet, der anvendes til produktion af elektricitet [...]« for punktafgift. I den foreliggende sag skal det derfor undersøges, om denne fritagelse også omfatter kernebrændstof. Dette mener jeg ikke er tilfældet af de følgende grunde.

41. For det første omhandler artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 udtrykkeligt »energiprodukter«. Dette udtryk defineres præcist i direktivets artikel 2, stk. 1, ved en fuldstændig og udtømmende liste over produkter, der er klart angivet ved deres kode i den kombinerede nomenklatur. Det nævnte udtryk kan således ikke tillægges en anden betydning i nævnte direktivs artikel 14 end den, der følger af dets artikel 2. Det kan nemlig ikke uden at stride mod den retlige logik antages, at lovgiver i den samme tekst har anvendt det samme udtryk i to forskellige betydninger.

17 — Rådets direktiv af 27.6.1985 om vurdering af visse offentlige og private projekters indvirkning på miljøet (EFT L 175, s. 40).

18 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 22.6.1998 om en informationsprocedure med hensyn til tekniske standarder og forskrifter samt forskrifter for informationssamfundets tjenester (EFT L 204, s. 37).

19 — Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

20 — Som omhandlet i Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6.8.2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT L 279, s. 1).

21 — Artikel 2, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2003/96 udvider ikke den række af produkter, som er undergivet punktafgift. Bestemmelsen vedrører udelukkende metoden til fastsættelse af afgiftsniveauet for de produkter, for hvilke dette niveau ikke er angivet i nævnte direktiv.

22 — Dette anvendelsesområde afgrænses endvidere af de undtagelser, der er fastsat i artikel 2, stk. 4, i direktiv 2003/96, som dog ikke er relevante i den foreliggende sag.

42. Det er ganske vist korrekt, at ud over de produkter, der er nævnt i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96, omfatter punktafgiftspligten også de andre produkter, der anvendes som motorbrændstof, og ethvert andet kulbrintebrændstof, der anvendes som brændsel til opvarmning. De fritagelser, der er fastsat i samme direktivs artikel 14, burde derfor logisk set også finde anvendelse på de to kategorier af produkter, dvs. de kulbrintebrændstoffer, der anvendes som brændsel med henblik på at producere elektricitet. Det i den foreliggende sag omhandlede kernebrændstof er imidlertid ikke et kulbrintebrændstof, idet der er tale om specifikke plutonium- og uranisotoper²³.

43. For det andet, som jeg allerede har nævnt i punkt 32 i dette forslag til afgørelse, defineres anvendelsesområdet for direktiv 2003/96 i direktivets artikel 2. Direktivets artikel 14 kan således ikke uden for dette anvendelsesområde finde anvendelse på produkter, der ikke henhører under direktivet, og dermed fritage sådanne produkter for en punktafgift, som de ikke er undergivet.

44. Det er derfor min klare opfattelse, at direktiv 2003/96 og særligt direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), ikke finder anvendelse på kernebrændstof.

– Analog anvendelse

45. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om direktiv 2003/96 eller i det mindste direktivets artikel 14, stk. 1, litra a), kan finde analog anvendelse på kernebrændstof. Jeg må indrømme, at jeg har vanskeligt ved at se, på hvilken måde dette skulle kunne lade sig gøre. Den nævnte bestemmelse indfører en fritagelse for punktafgift. Den kan derfor ikke – heller ikke analogt – finde anvendelse på produkter, der ikke er afgiftspligtige. Kernebrændstof skal således først undergives ordningen i direktiv 2003/96. Det forekommer mig imidlertid fuldstændig utænkeligt at pålægge et produkt en afgift, som det ikke er undergivet, ud fra en analog betragtning. Der er i øvrigt på dette punkt ikke muligt at drage en anvendelig analogi mellem kernebrændstof og de afgiftspligtige produkter. Direktiv 2003/96 omhandler ikke beskatning af produkter, der anvendes til produktion af elektricitet, men beskatning af energiprodukter, således som disse er defineret i direktivet, uanset til hvilket formål de anvendes. Den omstændighed, at kernebrændstof ikke er omfattet af direktivets rammer, udgør derfor ikke et retligt tomrum, som det er nødvendigt at udfylde ved analogi.

46. Det kan højst foreslås ud fra en analog betragtning at anvende den praksis fra Domstolen, der følger af Braathens-dommen²⁴ på den foreliggende sag. Argumentationen er som følger: I denne dom fastslog Domstolen i forbindelse med fortolkningen af en bestemmelse i direktiv 92/81/EØF²⁵, der gik forud for direktiv 2003/96, vedrørende fritagelsen af motorbrændstof til luftfart [den nuværende artikel 14, stk. 1, litra b), i direktiv 2003/96], at en sådan fritagelse ikke blot udelukker, at de fritagne produkter kan pålægges punktafgift, men også at de pålægges andre nationale afgifter, der normalt kan pålægges de punktafgiftspligtige produkter²⁶. Ifølge Domstolen vil sådanne nationale afgifter nemlig indebære, at den i direktiv 92/81 fastsatte fritagelse fuldstændig vil miste sin effektive virkning²⁷. Den samme fritagelse for nationale afgifter burde finde anvendelse på de energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, og som er fritaget for punktafgift i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96. Selv om de energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, ikke kan pålægges nationale afgifter, burde det samme gælde analogt for de andre produktioner, der, selv om de ikke udgør energiprodukter som omhandlet i direktiv 2003/96, også anvendes til produktion af elektricitet såsom kernebrændstof.

23 — Efter min opfattelse er der i øvrigt slet ikke tale om et brændstof. Udtrykket »kernebrændstof« er en forenkling, idet aktiviteten i et kernekraftværk reelt er baseret på en selvopretholdende kædereaktion og ikke på forbrændingen af et produkt, som det er tilfældet i »klassiske« kraftværker.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Rådets direktiv af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT L 316, s. 12).

26 — Denne mulighed følger af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 (jf. ligeledes punkt 51 i dette forslag til afgørelse).

27 — Jf. dom Braathens (EU:C:1999:291, præmis 24).

47. Denne argumentation forekommer mig imidlertid fejlagtig. Artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 indfører ikke et generelt princip om, at produkter, der anvendes til produktion af elektricitet, er afgiftsfritaget. Ved direktivet indføres en harmoniseret ordning for beskatning af energiprodukter og elektricitet, og fritagelsen af de energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet, skal forstås i denne snævre sammenhæng²⁸. Braathens-sagen vedrørte netop et produkt, der var omfattet af direktiv 92/81, og som udtrykkeligt var fritaget. Hensigten med dommen var alene at sikre, at fritagelsen var effektiv, og ikke at udvide dens område. En videre fortolkning ville tilsidesætte anvendelsesområdet for direktiv 2003/96, påvirke dets harmoniseringsformål og tilsidesætte medlemsstaternes kompetence til at indføre direkte beskatning uden for det harmoniserede område, som det bekræftes i artikel 1, stk. 3, litra a), i direktiv 2008/118.

48. Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at en afgift, der pålægges kernekraftværkers anvendelse af kernebrændstof, ikke henhører under anvendelsesområdet for direktiv 2003/96, der således ikke er til hinder for pålæggelsen af en sådan afgift.

Direktiv 2008/118

49. Den forelæggende ret ønsker med det andet led i det andet spørgsmål oplyst, om den omtvistede afgift kan anses for en indirekte afgift på elektricitet. Jeg kan blot indledningsvis bemærke, at såfremt dette måtte være tilfældet, vil den nævnte afgift være i strid med bestemmelserne i direktiv 2008/118, sammenholdt med direktiv 2003/96. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at den nævnte afgift ikke kan anses for en indirekte afgift på elektricitet.

– Muligheden for at indføre yderligere nationale afgifter på punktafgiftspligtige produkter

50. Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 giver medlemsstaterne mulighed for at lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer (herunder elektricitet) til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Unionens afgiftsregler for punktafgifter eller merværdiafgift. Disse regler vedrører bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften.

51. Ifølge den forelæggende ret er den i hovedsagen omtvistede afgift ikke opkrævet til særlige formål, idet den bidrager til det føderale budget. Vurderingen af formålet med en afgift henhører under alle omstændigheder under de nationale myndigheders og retters kompetence, der imidlertid skal tage hensyn til de i øvrigt meget strenge kriterier, der er opstillet i Domstolens praksis²⁹. Konstaterer den nationale ret, at den omhandlede afgift ikke opfylder disse kriterier, kan afgiften ikke anses for forenelig med artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

52. Hvad angår overholdelsen af de afgiftsregler, der gælder inden for EU-retten, forekommer det mig, at den i hovedsagen omtvistede afgift heller ikke opfylder denne betingelse. I det i hovedsagen foreliggende tilfælde kan der ganske vist kun være tale om punktafgiftsregler, idet den omtvistede afgift på ingen måde kan sidestilles med merværdiafgift.

53. Det er ganske vist korrekt, at det følger af Domstolens praksis, at det efter artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 kun kræves, at afgiftspåleggelsen er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af den form for beskatning i EU-retten³⁰. Den omtvistede afgift forekommer mig imidlertid selv i sin almindelige opbygning ikke at være i overensstemmelse med de gældende regler vedrørende punktafgift på elektricitet.

28 — Jf. punkt 41-44 i dette forslag til afgørelse.

29 — Dom Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 27-32).

30 — Dom EKW og Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, præmis 47).

54. For det første adskiller den sig væsentligt for så vidt angår afgiftsgrundlaget. Afgiftsgrundlaget for punktafgiften udgøres således af selve det afgiftspligtige produkt, dvs. en bestemt mængde elektricitet, mens afgiftsgrundlaget for den omhandlede afgift udgøres af kernebrændstoffet, dvs. en produktionsfaktor, og det er kun muligt ved at foretage en ny beregning at angive den som en bestemt elektricitetsmængde.

55. For det andet forfalder punktafgiften på elektricitet først ved levering til forbrugerne³¹, mens den omtvistede afgift forfalder, når kernebrændstoffet anvendes i reaktoren, dvs. inden der er produceret elektricitet. Denne forskel har ikke kun kronologisk karakter, idet der også er forskel på, hvem der er afgiftspligtig. Det er distributøren eller forhandleren af elektricitet, der er pligtig at betale punktafgiften, mens det er producenten, der har pligt til at betale den omhandlede afgift. Dette betyder endvidere, at hvis elektriciteten udføres til en anden medlemsstat, opkræves den omtvistede afgift i produktionslandet (Tyskland), mens punktafgiften på elektricitet opkræves i forbrugsmedlemsstaten³².

56. Endelig og for det tredje kræves det for at kunne kontrollere indbetalingen af den omtvistede afgift, at den afgiftspligtige indgiver afgiftserklæring på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Det kan imidlertid udledes af den ovenfor nævnte retspraksis³³, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 ikke giver mulighed for at indføre afgifter, der pålægger erhvervsdrivende andre formaliteter end dem, der er fastsat i EU-lovgivningen om punktafgift eller merværdiafgift.

57. Jeg er derfor af den opfattelse, at hvis den i hovedsagen omhandlede afgift måtte anses for en indirekte afgift på elektricitet, opfylder den ikke de betingelser, der er nævnt i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at den nævnte afgift ikke kan anses for at udgøre en sådan indirekte afgift.

– Kvalificeringen af den omtvistede afgift som en indirekte afgift på elektricitet

58. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om den i hovedsagen omtvistede afgift kan anses for en indirekte afgift på elektricitet med den begrundelse, at den er proportionel med mængden af den elektricitet, der produceres ved hjælp af en bestemt mængde kernebrændstof. Det er imidlertid ikke min opfattelse, at en sådan forholdsbetragtning er tilstrækkelig i denne henseende.

59. For at en afgift kan anses for at være pålagt et bestemt produkt, skal det nemlig være pålagt forbruget af selve produktet. Dette kan ske enten direkte³⁴ eller indirekte ved, at afgiften indgår som en del af prisen for produktet. De afgifter, der opkræves på produktionstidspunktet, som det i givet fald vil være tilfældet for så vidt angår den i hovedsagen omtvistede afgift, såfremt den anses for en afgift på elektricitet, kan kun være omfattet af den sidstnævnte situation, idet de opkræves på et tidspunkt, hvor det afgiftspligtige produkt endnu ikke eksisterer.

60. Den i hovedsagen omtvistede afgift udgør åbenbart en produktionsomkostning for kernekraftværkerne. Sådanne omkostninger udgør en integrerende del af den pris på elektricitet, som de nævnte værker anvender. Dette forekommer mig imidlertid ikke at være tilstrækkeligt til at anse den omhandlede afgift for en afgift på elektricitet. Som Kommissionen med rette har anført, vil en

31 — Artikel 21, stk. 5, første afsnit, i direktiv 2003/96. Jf. tillige dom Kommissionen mod Polen (C-475/07, EU:C:2009:86, præmis 50).

32 — Dom Kommissionen mod Polen (EU:C:2009:86, præmis 56).

33 — Dom EKW og Wein & Co (EU:C:2000:110, præmis 46).

34 — Dette var tilfældet for så vidt angår den afgift, der var genstand for den sag, der gav anledning til dom Braathens (EU:C:1999:291). Der var tale om en afgift, som var opkrævet direkte hos forbrugeren, der også var afgiftspligtig, før forbruget af den afgiftsbelagte vare. Det er i øvrigt på grund af dette karakteristikum, at det forekommer mig vanskeligt at overføre den umiddelbare og uadskillelige sammenhæng mellem forbruget af det afgiftsbelagte produkt og afgiftens indtræden, som Domstolen konstaterede i den nævnte dom, som kriterium for at kvalificere den i hovedsagen omtvistede afgift, der vedrører en afgift, der er opkrævet tidligere hos producenten.

sådan argumentation nemlig føre til, at alle afgifter og skatter, som elektricitetsproducenterne betaler, skal anses for indirekte afgifter på elektricitet, f.eks. selskabsskat, hvor afgiftsgrundlaget, dvs. det skattepligtige overskud, også i et vist omfang er proportionelt med mængden af den producerede elektricitet³⁵.

61. For at en afgift, der er opkrævet tidligere (på produktionstidspunktet), kan anses for at være pålagt forbruget af et produkt, skal afgiftsbeløbet præcist indgå i prisen for hver enkelt mængde af det produkt, der overgår til forbrug, således at afgiften er neutral for den afgiftspligtige producent eller distributør, der fungerer som bindeled mellem forbrugeren, der bærer afgiftsbyrden, og afgiftsmyndigheden.

62. Dette forekommer mig imidlertid ikke muligt, når der er tale om en afgift, der er udelukkende er opkrævet på visse elektricitetsprodukter. Elektricitet er et specifikt produkt, der kun eksisterer som elektrisk spænding i elnettet. Når elektriciteten først er produceret og tilført nettet, er det ikke længere muligt at bestemme, hvilken elektricitet der hidrører fra hvilken producent. Selv om de priser, som producenterne anvender for at tilføre elektricitet til nettet, kan variere i et vist omfang, afspejler prisen for leveringen til forbrugerne ikke denne forskel. Forbrugerne betaler nemlig den samme pris for elektricitet, uanset hvilken producent den hidrører fra. Det er derfor ikke muligt at fastlægge størrelsen af den omtvistede afgift, som forbrugerne betaler for en bestemt mængde elektricitet. Denne afgift kan derfor ikke kvalificeres som en afgift på elektricitet.

63. Hvad endelig angår den sidste problemstilling, der er rejst inden for rammerne af den forelæggende rets andet spørgsmål, er det afgørende forhold ikke, at der består en abstrakt mulighed for at vælte afgiften over på forbrugerne (og at afgiften således kvalificeres som en indirekte afgift), men at det ikke er muligt at overvælte afgiften, når der konkret er tale om elektricitetsmarkedet.

64. Den i hovedsagen omtvistede afgift er således ikke en indirekte afgift på elektricitet, og den er derfor ikke omfattet af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118. Der er reelt tale om en afgift på et andet produkt end de produkter, der er punktafgiftspligtige som omhandlet i samme artikels stk. 3, litra a), der kun kræver, at der ikke indføres formaliteter ved grænsepassage. Direktiv 2008/118 er ikke til hinder for den omtvistede afgift, for så vidt som den ikke giver anledning til sådanne formaliteter.

Besvarelsen af det andet spørgsmål

65. På baggrund af ovenstående betragtninger er det min opfattelse, at det andet spørgsmål skal besvares med, at direktiv 2003/96 og 2008/118 ikke er til hinder for, at der opkræves en afgift på kernebrændstof for anvendelsen af dette brændstof til produktion af elektricitet.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

66. Den forelæggende ret ønsker med det tredje præjudicielle spørgsmål i det væsentlige først oplyst, om den afgiftspligtige, der skal betale den i hovedsagen omtvistede afgift, kan anfægte pålæggelsen af denne afgift med den begrundelse, at der er tale om statsstøtte, som er i strid med det indre marked som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den nævnte afgift reelt kan kvalificeres som statsstøtte. Uanset den rækkefølge, hvori den forelæggende ret har forelagt sine spørgsmål, er det efter min opfattelse hensigtsmæssigt at begynde med en analyse af det sidstnævnte led.

35 — Selv om selskabsskatten ifølge den klassiske sondring ganske vist er en direkte skat, bliver den indirekte, når den væltes over på et produkt såsom elektricitet. Der er tale om den samme argumentation som den, der er anvendt på den omhandlede afgift.

67. Det følger af Domstolens faste praksis, at en skatteforanstaltning kan udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF³⁶. Dette er tilfældet, når den nævnte skatteforanstaltning indrømmer modtageren en fordelagtig skattemæssig behandling ved at lette de byrder, der normalt belaster en virksomheds budget. Foranstaltningen skal endvidere kunne begunstige »visse virksomheder og visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den berørte ordning befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation³⁷. I forbindelse med vurderingen af disse foranstaltninger udgør den selektive fordel derfor det afgørende kriterium blandt de fire kumulative kriterier, der fremgår af den nævnte bestemmelse i EUF-traktaten.

68. Fastsættelsen af referencerammen har derfor ifølge Domstolen en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til beskatning, der betegnes »normal«³⁸. Det skal derfor undersøges, om der foreligger en normal afgiftsordning, inden for hvis rammer elektricitetsproducenter behandles mere fordelagtigt end kernekraftværker.

69. Det er ubestridt, at der ikke eksisterer en generel ordning for tidlig beskatning af produktion af elektricitet i tysk ret. Den omstændighed, at kun en del af de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation, under visse betingelser pålægges en ny afgift, kan imidlertid få den samme virkning som fritagelse for en eksisterende afgift³⁹. Er det muligt at forestille sig en generel afgiftsordning, inden for hvis rammer samtlige elektricitetsproducenter pålægges at svare den samme afgift af deres produktion⁴⁰?

70. Elektricitet har det særlige karakteristikum, at den kan produceres ved hjælp af en række teknikker, der adskiller sig væsentligt fra hinanden såsom forbrænding af fossile brændsler (kul, naturgas eller olie) og derivater heraf, kernereaktion, eller endog anvendelse af forskellige vedvarende energikilder, såsom vand, vind, energi, sol, jordvarme mv.

71. Det forekommer mig derfor ikke muligt at skabe en ordning for tidlig beskatning, der samtidig tager hensyn til alle disse produktionsmetoder⁴¹. De virksomheder, der producerer elektricitet ved hjælp af disse forskellige teknologier, befinder sig med andre ord ikke i en sammenlignelig faktisk situation for så vidt angår den eventuelle tidlige opkrævning af afgift. Det er alene slutproduktet, som de har til fælles, dvs. elektriciteten. Som jeg allerede har konstateret i punkt 64 i dette forslag til afgørelse, udgør den i hovedsagen omtvistede afgift imidlertid selv ikke en indirekte afgift på elektricitet. En sådan afgift, der pålægges elektricitet på produktionstidspunktet, er i øvrigt i strid med bestemmelserne i direktiv 2003/96, sammenholdt med bestemmelserne i direktiv 2008/118⁴².

72. Den omstændighed, at produktion af elektricitet ved hjælp af andre midler end kernekraft ikke pålægges en tidlig afgift, udgør derfor ikke en fordel i forhold til en generel afgiftsordning, fordi en sådan ordning ikke findes. Den i hovedsagen omtvistede afgift er derfor en specifik afgiftsform, der kun kan anvendes på kernekraftsektoren.

36 — Dom Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14).

37 — Dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71 og 75 og den deri nævnte retspraksis).

38 — Dom Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56).

39 — Dom Ferring (C-53/00, EU:C:2001:627, præmis 20).

40 — Jeg deler ikke den opfattelse, som sagsøgeren i hovedsagen har anført i sit indlæg, hvorefter der ved denne sammenligning kun skal tages hensyn til de elektricitetsproducenter, der ikke udleder kuldioxid (CO₂) (dvs. dem, der anvender kernekraft og vedvarende energikilder). Udledelsen af CO₂ har nemlig intet med tidlig beskatning at gøre. Ifølge den samme logik kan man sondre mellem kernekraft, der producerer »kerneaffald«, og som indebærer en omkostningskrævende behandling, og vedvarende energikilder, der er miljømæssigt neutrale.

41 — Det skal endvidere bemærkes, at det i henhold til artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 er forbudt at beskatte fossile brændstoffer, for så vidt som de udgør energiprodukter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i det nævnte direktiv.

42 — Jf. punkt 50-57 i dette forslag til afgørelse.

73. Eftersom en sådan generel ordning for tidlig beskatning af elektricitetsproducenter ikke udgør en mulig referenceramme, kan den omstændighed, at de nævnte producenter ikke er omfattet af en sådan ordning, ikke forstås som en lettelse af en byrde, der normalt belaster en virksomheds budget.

74. De elektricitetsproducenter, der anvender en anden energikilde end kernebrændstof, gives derfor ikke en særlig afgiftsmæssig behandling i forhold til en generel ordning, der kan kvalificeres som statsstøtte. Det er derfor ikke nødvendigt og i øvrigt heller ikke relevant at undersøge, om de berørte virksomheder under hensyntagen til formålet med den afgiftsordning, der tjener som referenceramme, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

75. Det skal endvidere tilføjes, at de forskellige teknikker til produktion af elektricitet også adskiller sig fra hinanden for så vidt angår deres miljøomkostninger, deres indvirkning på arbejdsmarkedet, deres større eller mindre skadelige virkninger på menneskers sundhed, den offentlige sikkerhed mv. Selv om de virksomheder, der anvender disse forskellige teknologier, således i et vist omfang er konkurrenter, fordi de producerer det samme produkt – elektricitet⁴³ – befinder de sig ikke i den samme faktiske situation. De offentlige myndigheder kan således iværksætte de foranstaltninger, som de finder passende i forhold til en af disse former for elektricitetsproduktion, uden at dette automatisk udgør selektiv statsstøtte til de andre produktionsformer⁴⁴.

76. Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at den i hovedsagen omtvistede afgift alene opkræves hos de virksomheder, der anvender kernebrændstof til industriel produktion af elektricitet, ikke udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det er derfor ikke nødvendigt at undersøge, om en virksomhed kan anfægte en sådan støtte med henblik på at opnå afgiftsfritagelse.

Det fjerde præjudicielle spørgsmål

77. Den forelæggende ret ønsker med det fjerde spørgsmål oplyst, om Euratomtraktatens bestemmelser er til hinder for den i hovedsagen omtvistede afgift, uden at den i dette spørgsmåls ordlyd har præciseret, hvilke bestemmelser der konkret tænkes på. Det følger imidlertid af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at der nærmere bestemt er tale om artikel 93 TEA, 191 TEA og 192 TEA.

78. Efter en gennemgang af de nævnte præmisser er det min opfattelse, at den forelæggende rets tvivl med hensyn til, om den omtvistede afgift er i overensstemmelse med de nævnte bestemmelser i Euratomtraktaten, skyldes udformningen af og betegnelsen for denne afgift i national ret som en afgift, der pålægges et produkt, nemlig kernebrændstof. Den nævnte afgift, der er beregnet på grundlag af mængden af kernebrændstof, har imidlertid reelt en sammensat karakter. Den opkræves på det tidspunkt, hvor brændstoffet anvendes til produktion af elektricitet, hvilket udgør den eneste afgiftspligtige anvendelse⁴⁵. Den afgiftspligtige er kernekraftværksoperatøren, der også bærer den økonomiske byrde. Det afgiftsbelagte kernebrændstof er samtidig absolut nødvendigt for at drive kernekraftværket, idet der ikke findes noget substitutionsprodukt. Kraftværksoperatøren har med andre ord valget mellem enten at anvende det afgiftsbelagte produkt eller at stoppe sin virksomhed. Ud fra dette synspunkt synes den omtvistede afgift for så vidt angår dens virkninger snarere at udgøre en beskatning af den økonomiske aktivitet, som kernekraftværksoperatørerne udfører, end en egentlig afgift, der er pålagt et produkt. Ud fra dette perspektiv giver den omtvistede afgift mindre anledning til tvivl om, hvorvidt den er i overensstemmelse med de i Euratomtraktaten nævnte bestemmelser.

43 – Dog kun i et vist omfang, idet elektricitetsmarkedet ikke er et fuldt ud konkurrenceudsat marked. Som det er tilfældet med alle energimarkeder, påvirkes dette marked også stærkt af politiske beslutninger.

44 – Et eksempel på en sådan foranstaltning er indførelsen af en ordning for tilladelse til emission af drivhusgas, der tager hensyn til den indvirkning, som forbrændingen af fossile materialer har på miljøet.

45 – Andre mulige anvendelser af de samme materialer, f.eks. medicinsk eller videnskabelig anvendelse, er således ikke omfattet af den omtvistede afgift.

79. For det første forbyder artikel 93 TEA al ind- og udførelsestold eller afgifter med tilsvarende virkning og alle kvantitative restriktioner for såvel import som eksport mellem medlemsstaterne af de på listerne i bilag IV til Euratomtraktaten opførte produkter, herunder de forskellige kernebrændstoffer. Denne artikel svarer i det store hele til den nuværende artikel 30 TEUF og 34 TEUF. Det fremgår af de af sagsøgeren i hovedsagen fremsatte bemærkninger, at da den samlede mængde kernebrændstof, der anvendes i Tyskland, er betydelig, påhviler den omtvistede afgift derfor kun de indførte produkter og forhøjer dermed prisen for at anvende dem. Den omtvistede afgift udgør derfor en afgift med en tilsvarende virkning som told.

80. Jeg er imidlertid ikke af den opfattelse, at det er hensigtsmæssigt at vurdere den omtvistede afgift i lyset af artikel 93 TEA. Som jeg har anført i punkt 78 i dette forslag til afgørelse, skal afgiften snarere anses for en afgift på elektricitetsproduktion, og det er højst omkostningerne ved denne virksomhed, der forhøjes som følge af den nævnte afgift⁴⁶. Formålet med artikel 93 TEA er imidlertid at beskytte den frie udveksling af varer og ikke den virksomhed, der udøves på grundlag af disse varer.

81. Jeg tvivler i øvrigt stærkt på, at det er muligt at tale om egentlig udveksling og bevægelighed. Blandt de produkter, der er omfattet af Euratomtraktaten, har kernebrændstof (»specielle fissile materialer«) en særlig status. Ifølge artikel 57 TEA – 59 TEA har det agentur, der er oprettet ved Euratomtraktaten inden for Fællesskabet eneret til at købe de nævnte materialer, og disse materialer forbliver Fællesskabets ejendom i henhold til artikel 86 TEA. Medlemsstater, personer eller virksomheder har alene en brugs- og forbrugsret i henhold til artikel 87 TEA.

82. Endelig bemærkes, som den tyske regering har anført i sit indlæg, at en afgift, der åbenbart har en skattemæssig karakter, og som ikke opkræves som følge af, at grænsen til den medlemsstat, der har indført afgiften, passerer, henhører under en generel intern afgiftsordning som omhandlet i artikel 110 TEUF og ikke udgør en afgift med tilsvarende virkning som told. Den omstændighed, at en afgift reelt kun pålægges indførte produkter, da der ikke foreligger nogen indenlandsk produktion, kan ikke begrunde, at afgiften anses for en afgift med tilsvarende virkning snarere end en intern afgift, idet den henhører under en generel intern afgiftsordning, der systematisk anvendes på produkter ud fra objektive kriterier uafhængigt af produkternes oprindelse. Artikel 110 TEUF kan imidlertid ikke gøres gældende over for interne afgifter, som pålægges importerede varer, når der ikke eksisterer nogen lignende eller konkurrerende indenlandsk produktion. Denne artikel giver især ikke hjemmel til at skride ind over for et ekstremt højt afgiftsniveau, som medlemsstaterne måtte have fastsat for bestemte produkter, når afgiften ikke har nogen diskriminerende eller beskyttende virkning⁴⁷.

83. Den i hovedsagen omtvistede afgift, der ikke vedrører passage af en grænse, finder anvendelse uden forskel på alle de berørte varer, der i øvrigt ifølge de af sagsøgeren i hovedsagen fremsatte bemærkninger kun udgøres af indførte varer, da der ikke foreligger nogen indenlandsk produktion. Afgiften skal således anses for en intern afgift og ikke en afgift med tilsvarende virkning som told. Da afgiften ikke er diskriminerende, kan den ikke anses for at være i strid med artikel 110 TEUF, og det er ikke nødvendigt at undersøge, om denne bestemmelse finder anvendelse inden for Euratomtraktatens område.

84. Jeg er derfor af den opfattelse, at den omtvistede afgift ikke henhører under artikel 93 TEA.

46 — Der er således tale om den omvendte situation af den situation, der var genstand for dom Schöttle (20/76, EU:C:1977:26), og som sagsøgeren i hovedsagen har henvist til, hvori en afgift på en virksomheds aktiviteter (i det konkrete tilfælde inden for transportområdet) blev anset for en afgift, der indirekte var pålagt varerne.

47 — Jf. bl.a. dom De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, præmis 34, 35 og 38).

85. For det andet fremgår det af artikel 191 TEA, at Fællesskabet på medlemsstaternes område nyder de privilegier og immuniteter, der er fastsat i protokollen vedrørende Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om denne artikel, sammenholdt med den nævnte protokols artikel 3, stk. 1, der vedrører den omstændighed, at Unionen og dens ejendom er fritaget for alle direkte skatter, er til hinder for den omtvistede afgift som følge af den ordning vedrørende ejendomsretten til særlige fissile materialer, der er nævnt i punkt 81 i dette forslag til afgørelse.

86. Efter min opfattelse må svaret nødvendigvis være benægtende. Den omtvistede afgift pålægges nemlig også i dette tilfælde den aktivitet, som kernekraftværksoperatørerne udfører, når de har erhvervet retten til at anvende kernebrændstoffet. Det er de nævnte operatører, der er pligtige at betale afgiften, og som dermed bærer afgiftsbyrden, idet Fællesskabet på ingen måde er berørt heraf.

87. Sagsøgeren i hovedsagen har under retsmødet endvidere anført, at de produkter, der ifølge tysk skattelovgivning er punktafgiftspligtige, tjener som garanti for betalingen af den afgift, som produkterne er undergivet. Fællesskabet garanterer således som ejer af kernebrændstoffet, at den afgiftspligtige betaler den omtvistede afgift, hvilket er i strid med artikel 3 i protokollen (nr. 7) vedrørende Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter. Selv om dette var tilfældet, hvilket Domstolen ikke er i stand til at efterprøve i den foreliggende sag, da hverken forelæggelsesafgørelsen eller parternes indlæg indeholder præciserende oplysninger på dette punkt, er det ikke min opfattelse, at den omstændighed, at en garantiordning til betaling af en national afgift måtte være uforenelig med EU-retten, automatisk kan medføre, at selve afgiften er ugyldig i henhold til EU-retten. Det er højst garantien, der efter omstændighederne ikke vil blive anvendt af de nationale retter.

88. Efter min opfattelse er artikel 191 TEA således ikke til hinder for den omtvistede afgift.

89. For det tredje fremgår det af artikel 192, stk. 2, TEA, at medlemsstaterne afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af Euratomtraktatens målsætning i fare. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen blandt traktatens målsætninger særligt henvist til målsætningen i artikel 2, litra d), TEA om at sørge for regelmæssig og ligelig forsyning med kernebrændstof til alle brugere.

90. Som jeg allerede har nævnt, vedrører den omtvistede afgift imidlertid ikke forsyningen af kernebrændstof, men anvendelsen heraf. Som den forelæggende ret i øvrigt har anført, er målsætningen i artikel 2, litra d), TEA, konkretiseret i artikel 52 TEA. Sidstnævnte artikel foreskriver ud over etableringen af et agentur, hvis hovedopgave netop er at sikre forsyningen, et forbud mod at give visse brugere en privilegeret stilling. Det er åbenbart, at den omtvistede afgift ikke har en sådan virkning.

91. Artikel 1 TEA pålægger mere generelt Fællesskabet den generelle opgave at skabe de nødvendige *betingelser* for den hurtige dannelse og udvikling af kerneenergiindustrien. De foranstaltninger, der skal iværksættes til opfyldelse af denne opgave, er nævnt i artikel 2 TEA. Euratomtraktaten pålægger ikke på nogen måde medlemsstaterne en pligt til at indføre eller udvikle kerneenergi som sådan og endnu mindre kerneenergi, der er fritaget for enhver form for afgift.

92. Jeg er derfor af den opfattelse, at Euratomtraktatens bestemmelser ikke er til hinder for en afgift på kernebrændstof, der pålægges anvendelsen af dette brændstof til produktion af elektricitet.

Forslag til afgørelse

93. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Finanzgericht Hamburg stillede præjudicielle spørgsmål således:

- »1) En national ret kan indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, selv om der for den pågældende ret verserer en national procedure til prøvelse af, om de bestemmelser i national ret, der udgør grundlaget for den berørte individuelle retsakt, er forfatningsmæssige.
- 2) Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet og Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF er ikke til hinder for en afgift, der opkræves på kernebrændstof, og som pålægges anvendelsen af dette brændstof til produktion af elektricitet.
- 3) Den omstændighed, at der alene opkræves en sådan afgift hos virksomheder, der anvender kernebrændstof til industriel produktion af elektricitet, udgør ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det er derfor ikke nødvendigt at undersøge, om en virksomhed kan anfægte en sådan støtte med henblik på at kræve afgiftsfritagelse.
- 4) Euratomtraktatens bestemmelser er endvidere ikke til hinder for en sådan afgift.«