



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 3 februari 2015¹

Mål C-5/14

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

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg (Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — En medlemsstats lag om skatt på kärnbränsle — Huruvida lagen är förenlig med den nationella grundlagen och med unionsrätten — Direktiv 2003/96/EG — Artiklarna 2 och 14 — Direktiv 2008/118/EG — Artikel 1 — Artikel 107 FEUF — Artiklarna 93 EA, 191 EA och 192 EA”

Inledning

1. Utgör unionsrätten hinder för att en medlemsstat inför en skatt på användningen av klyvbara ämnen för kärnkraftverksföretag? Detta är i huvudsak den fråga som Finanzgericht Hamburg (skattedomstol i Hamburg, Tyskland) har hänskjutit till domstolen.
2. Denna fråga rymmer flera aspekter. Den avser nämligen bestämmelserna i EUF-fördraget, bestämmelserna i Euratom-fördraget samt förhållandet mellan dessa båda fördrag. Det kommer även att vara nödvändigt att analysera det harmoniserade systemet för punktskatter på energiprodukter och elektricitet.
3. Slutligen, eller närmare bestämt innan domstolen går vidare, kommer den att behöva pröva frågan om kopplingen mellan förfarandet för förhandsavgörande och medlemsstaternas förfaranden för kontroll av nationella lagars förenlighet med grundlagen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

4. Artiklarna 107 FEUF och 267 FEUF samt artiklarna 93 EA, 191 EA och 192 EA är de primärrättsliga bestämmelser som utgör den rättsliga ramen för förevarande mål. De är så välkända att jag inte kommer att citera dem.

¹ — Originalspråk: franska.

5. Det harmoniserade systemet för punktskatter på energiprodukter och elektricitet är i sig grundat på rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG,² och rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.³ Det första direktivet fastställer allmänna bestämmelser för punktskattesystemet, medan det andra särskilt reglerar beskattningen av energiprodukter och elektricitet.

6. I artiklarna 1 och 2 i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”Artikel 1

Energiprodukter och elektricitet ska beskattas i medlemsstaterna i överensstämmelse med detta direktiv.

Artikel 2

1. I detta direktiv ska termen energiprodukter tillämpas på

- a) produkter enligt KN-nummer 1507–1518, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle,
- b) produkter enligt KN-nummer 2701, 2702 samt 2704–2715,
- c) produkter enligt KN-nummer 2901 och 2902,
- d) produkter enligt KN-nummer 2905 11 00, som inte är av syntetiskt ursprung, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle,
- e) produkter enligt KN-nummer 3403,
- f) produkter enligt KN-nummer 3811,
- g) produkter enligt KN-nummer 3817,
- h) produkter enligt KN-nummer 3824 90 99, när de är avsedda att användas som bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

2. Detta direktiv ska även tillämpas på: Elektricitet enligt KN-nummer 2716.

3. När de är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning ska andra energiprodukter än de för vilka en skattenivå fastställs i detta direktiv beskattas i enlighet med användningen, i nivå med skattesatsen för likvärdigt bränsle för uppvärmning eller motorbränsle.

Förutom de skattepliktiga produkter som anges i punkt 1, ska produkter som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används som motorbränsle eller som tillsats eller som medel för att öka volymen i motorbränslen, beskattas i nivå med likvärdigt motorbränsle.

2 — EUT L 9, 2009, s. 12.

3 — EUT L 283, s. 51.

Förutom de skattepliktiga produkterna enligt punkt 1 ska alla andra kolväten utom torv som är avsedda för användning, utbjuds till försäljning eller används för uppvärmningsändamål, beskattas i nivå med likvärdiga energiprodukter.

...”

7. I artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna ska, utöver vad som följer av de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG om skattebefrielser för användning av skattepliktiga produkter och utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, bevilja skattebefrielse för följande användningsområden, på villkor som medlemsstaterna ska fastställa i syfte att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av sådana skattebefrielser och i syfte att förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk:

- a) Energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet och elektricitet som används för att upprätthålla möjligheten till elproduktion. Medlemsstaterna får dock av miljöpolitiska skäl beskatta dessa produkter utan att iakttä bestämmlselerna om minimiskattenivåer i detta direktiv. ...”

8. I artikel 1 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”1. I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

- a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av direktiv 2003/96/EG.

...

2. Medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt.

3. Medlemsstaterna får påföra skatter på

- a) andra produkter än punktskattepliktiga varor,

...

Påförande av sådana skatter får emellertid inte leda till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.”

Tysk rätt

9. Den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten infördes med stöd av lagen av den 8 december 2010 om skatt på kärnbränsle (Kernbrennstoffsteuergesetz, nedan kallad KernbrStG).⁴ Enligt denna lag ska skatt tas ut på kärnbränsle som används för kommersiell framställning av elektricitet. Med kärnbränsle avses plutonium 239 och 241, samt uranium 233 och 235. Skattesatsen fastställs per gram av detta bränsle och uppgår till 145 euro. Skatten ska tas ut när bränslet används för första gången i en kärnreaktor och kärnreaktionen har utlöst. Den skattskyldige är operatören av anläggningen för elproduktion genom fission av klyvbara ämnen (kärnkraftverk).

Bakgrund till målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, ett bolag etablerat enligt tysk rätt, driver ett kärnkraftverk i Lingen (Tyskland). I en skattedeklaration daterad den 13 juli 2011, deklarerade bolaget beloppet 154 117 745 euro avseende skatt på kärnbränsle för det kärnbränsle som användes i dess reaktorer under juni månad samma år. Parallellt väckte detta bolag vid den hänskjutande domstolen även en talan mot den behöriga skattemyndigheten, Hauptzollamt Osnabrück, i vilken den har anfört att nämnda skatt inte är förenlig med unionsrätten.

11. I ett parallellt förfarande avseende en annan operatör av ett kärnkraftverk, har den hänskjutande domstolen hänskjutit en fråga till Bundesverfassungsgericht (den federala författningsdomstolen) om huruvida KernbrStG är förenlig med grundlagen. Enligt tillgängliga uppgifter pågår detta förfarande ännu.

12. Under dessa omständigheter beslutade Finanzgericht Hamburg att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Har en nationell domstol även rätt att hänskjuta frågor till Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 andra meningen jämförd med första meningen b FEUF som har ställts beträffande tolkningen av unionsrätten mot bakgrund av en nationell bestämmelse, om den nationella domstolen inte enbart anser att det är osäkert huruvida bestämmelsen är förenlig med unionsrätten, utan även att den nationella bestämmelsen är oförenlig med den nationella grundlagen och därför redan har väckt talan i ett parallellt förfarande vid författningsdomstolen, vilken enligt nationell lagstiftning är ensam behörig att pröva huruvida lagar är förenliga med grundlagen och denna domstol ännu inte har avgjort nämnda mål?

Om den första frågan besvaras jakande:

2) Utgör direktiven 2008/118 och 2003/96, som antagits för att harmonisera punktskatt och för energiprodukter och elektricitet i unionen, hinder mot ett införande av en nationell skatt som påförs sådant kärnbränsle som används vid kommersiell framställning av elektricitet? Har det betydelse huruvida den nationella skatten kan förväntas övervältras på konsumenterna genom elpriset och vad ska i förekommande fall förstås med övervältring?

3) Kan ett företag värja sig mot en skatt som en medlemsstat påför i syfte att erhålla inkomster från användningen av kärnbränsle vid kommersiell framställning av elektricitet genom att invända att påförandet av skatten utgör ett stöd som enligt artikel 107 FEUF strider mot unionsrätten? Om den föregående frågan ska besvaras jakande: Utgör KernbrStG, enligt vilken en skatt i syfte att erhålla inkomster endast påförs företag som använder kärnbränsle vid kommersiell framställning

⁴ — BGBl. 2010 I, s. 1804.

av elektricitet, ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF? Vilka omständigheter ska beaktas vid prövningen huruvida andra företag som inte påförs skatt på samma sätt, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer?

4) Strider påförandet av den tyska skatten på kärnbränsle mot bestämmelserna i Euratomfördraget?”

13. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 7 januari 2014. Parterna i målet vid den nationella domstolen, den tyska och den finländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Dessa parter företrädde vid förhandlingen den 4 november 2014.

Rättslig bedömning

14. Den första tolkningsfrågan avser huruvida förevarande begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning. Jag kommer således att undersöka den först, innan jag behandlar sakfrågorna i turordning.

Den första tolkningsfrågan

15. Den hänskjutande domstolen har, genom sin första tolkningsfråga, i huvudsak önskat få klarhet i huruvida den har rätt att begära ett förhandsavgörande med stöd av artikel 267 FEUF trots att det pågår ett nationellt förfarande om huruvida nationella bestämmelser som utgör grunden för den individuella rättsakt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen är förenliga med grundlagen (i förevarande fall har det förfarandet inletts på initiativ av samma domstol, men detta har föga betydelse). Enligt den hänskjutande domstolens förklaringar skulle, för det fall Bundesverfassungsgericht förklarar KernbrStG oförenlig med grundlagen utan att verkningarna av den domen begränsas till framtiden, den i målet vid den nationella domstolen aktuella skattedeklarationen automatiskt ogiltigförklaras, vilket skulle medföra att förfarandet vid den nationella domstolen avslutas och att tolkningsfrågorna saknar syfte.

16. Det ska inledningsvis påpekas att det, mot bakgrund av domstolens fasta praxis, är otvivelaktigt att begäran om förhandsavgörande i förevarande mål kan tas upp till sakprövning.

17. Det skulle visserligen kunna invändas att tolkningsfrågorna i en sådan situation som den som är aktuell i förevarande mål är hypotetiska, eftersom deras relevans beror på utgången av ett nationellt förfarande för kontroll av en lags förenlighet med grundlagen. Om de nationella bestämmelserna ogiltigförklaras med retroaktiv verkan kommer inte frågan om tolkningen av unionsrätten längre att vara aktuell. Detta är emellertid inte domstolens inställning till förhållandet mellan förfarandet för förhandsavgörande och nationella förfaranden för kontroll av en lags förenlighet med grundlagen.

18. Av domstolens praxis följer nämligen för det första att även om det under vissa förutsättningar kan vara lämpligt att de faktiska omständigheterna fastställts och de frågor som uteslutande ska bedömas enligt nationell rätt är avgjorda när en fråga ställs till EU-domstolen, så har en nationell domstol en mycket vittgående möjlighet att hänskjuta en fråga till EU-domstolen, om den bedömer att det i ett mål som är anhängigt vid den har uppkommit sådana frågor om tolkningen eller giltigheten av bestämmelser i unionsrätten som kräver ett avgörande.⁵

5 — Se, bland annat, dom Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 41) och dom A (C-112/13, EU:C:2014:2195, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

19. En nationell domstol som har att avgöra ett mål där unionsrätten är tillämplig, och som anser att en nationell bestämmelse inte bara strider mot unionsrätten, utan även är oförenlig med landets grundlag, är således inte berövad möjligheten eller befriad från skyldigheten att enligt artikel 267 FEUF ställa en fråga till EU-domstolen om unionsrättens tolkning eller giltighet på grund av att frågan huruvida en regel i nationell rätt är oförenlig med landets grundlag måste överlämnas till landets författningsdomstol. Unionsrättens effektivitet skulle nämligen äventyras om förekomsten av en skyldighet för en nationell domstol – som har att avgöra ett mål där unionsrätten är tillämplig – att hänskjuta en fråga till landets författningsdomstol innebar att den nationella domstolen var förhindrad att använda sig av möjligheten att enligt artikel 267 FEUF ställa frågor till EU-domstolen om tolkningen eller giltigheten av unionsrätten, i syfte att låta EU-domstolen avgöra huruvida en nationell regel är förenlig med unionsrätten.⁶

20. Enligt fast rättspraxis gäller vidare att det i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen kan endast avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, eller när problemet är hypotetiskt och domstolen inte förfogar över de uppgifter om de rättsliga och faktiska omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt besvara de frågor som ställs.⁷

21. Detta är enligt min uppfattning inte fallet i förevarande mål. Jag anser inte att det finns anledning att betvivla att tolkningsfrågorna hänför sig till de verkliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen eller att de uppgifter som den har lämnat är tillräckliga.

22. Vad gäller huruvida frågan är hypotetisk, står det klart att det, på grund av osäkerheten beträffande utgången av det parallella målet om bestämmelsernas förenlighet med grundlagen – såväl avseende betydelsen av författningsdomstolens avgörande som dess verkningar i tiden – klart framgår att tolkningsfrågorna inte kan kvalificeras som hypotetiska enbart på grund av den omständigheten att ett sådant förfarande existerar. Det är uppenbart att flera händelser kan medföra att förfarandet vid den nationella domstolen upphör innan domstolen lämnar ett förhandsavgörande. Exempelvis kan talan helt enkelt återkallas. Bland dessa möjliga men osäkra händelser finns författningsdomstolens ogiltigförklaring av de nationella bestämmelser som utgör grund för tvisteföremålet. I ett sådant fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att dra konsekvenserna av en sådan händelse och särskilt att dra slutsatsen att den antingen ska upprätthålla sin begäran om förhandsavgörande, ändra den eller återkalla den.⁸ Möjligheten att en sådan händelse inträffar kan emellertid, även om sannolikheten för detta är större med anledning av att ett förfarande för kontroll av förenlighet med grundlagen har inletts, aldrig räcka för att fastställa att tolkningsfrågorna är hypotetiska.

23. Den hänskjutande domstolen bör i detta hänseende uppmärksammas på de regler för återkallelse av begäran om förhandsavgörande som anges i artikel 100 i domstolens rättegångsregler, i den lydelse som trädde i kraft den 1 november 2012. Enligt denna bestämmelse kan återkallelse av en begäran beaktas fram till dess att de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol delges underrättelse om datum för domens avkunnande.

6 — Se, bland annat, dom Melki och Abdeli (EU:C:2010:363, punkt 45) och dom A (EU:C:2014:2195, punkt 38).

7 — Se, bland annat, avseende en förklaring om att de bestämmelser som var föremål för begäran om förhandsavgörande var oförenliga med grundlagen, dom Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punkterna 40–42).

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, punkt 96) och beslut Nationale Loterij (C-525/06, EU:C:2009:179, punkt 11). Se även punkt 30 i rekommendationerna till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande (EUT C 338, 2012, s. 1).

24. Slutligen har domstolen även haft möjlighet att konstatera att förfarandet för förhandsavgörande och det nationella förfarandet för kontroll av lagars förenlighet med grundlagen avser olika saker och har olika rättsliga verkningar. Författningsdomstolens fastställande att en bestämmelse i nationell rätt inte är förenlig med grundlagen medför normalt sett att denna bestämmelse upphävs. Detta upphävande kan, beroende på det nationella systemet, medföra verkningar för framtiden (*ex nunc*) eller från och med en tidpunkt i det förflutna (*ex tunc*), eller från en tidpunkt som författningsdomstolen själv anger. Om talan har väckts vid författningsdomstolen inom ramen för ett konkret mål vid den nationella domstolen, kan det visa sig att den aktuella bestämmelsen, även om den är ogiltig, är tillämplig på den del som ligger till grund för kontrollen av huruvida den är förenlig med grundlagen. Situationen är helt annorlunda beträffande förfarandet för förhandsavgöranden. Enligt domstolen ska en konflikt mellan en bestämmelse i nationell lag och en direkt tillämplig bestämmelse i fördraget (som den hänskjutande domstolen har fastställt till följd av domstolens förhandsavgörande) av en nationell domstol lösas så, att den ska tillämpa unionsrätten och vid behov underlåta att tillämpa den motstridande nationella bestämmelsen, utan att därvid ogiltigförklara den nationella bestämmelsen, eftersom behörigheten för organ och domstolar i det avseendet är unik för varje medlemsstat.⁹

25. Det ska, även om det inte påverkar svaret på tolkningsfrågan, tilläggas att målet vid författningsdomstolen i förevarande fall enligt de upplysningar som den hänskjutande domstolen har lämnat gäller ett påstått åsidosättande av nationella behörighetsregler, och således en annan fråga än huruvida KernbrStG är oförenlig med ovannämnda unionsrättsliga bestämmelser.

26. Jag föreslår således att domstolen ska besvara den första tolkningsfrågan så, att en nationell domstol har rätt att begära ett förhandsavgörande med stöd av artikel 267 FEUF även om det pågår ett nationellt förfarande för kontroll av grundlagsenligheten av de nationella bestämmelser som utgör grunden för den aktuella individuella rättsakten.

Den andra tolkningsfrågan

27. Den hänskjutande domstolen har genom sin andra tolkningsfråga i huvudsak önskat få klarhet i huruvida direktiven 2003/96 och 2008/118 utgör hinder för den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten. Den vill vidare få reda på huruvida möjligheten att övervältra nämnda skatt på elkonsumenten påverkar svaret på denna fråga.

28. Den hänskjutande domstolen har inte, i tolkningsfrågans lydelse, preciserat vilka bestämmelser i direktiven 2003/96 och 2008/118 som eventuellt skulle kunna utgöra hinder för den omtvistade skatten. Det följer emellertid av beslutet om hänskjutande att det närmare bestämt rör sig om att, för det första, få klarhet i huruvida kärnbränsle omfattas av undantaget i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96. Vidare framgår det av beslutet att den hänskjutande domstolen vill veta huruvida den omtvistade skatten kan anses tas ut indirekt på elektricitet, vilket skulle göra den potentiellt oförenlig med artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Den eventuella verkan av möjligheten att övervältra den omtvistade skatten omfattas av denna sistnämnda fråga.

29. Den andra tolkningsfrågan är således uppdelad i två delar, vilka jag kommer att bedöma separat.

⁹ — Se dom Filipiak (EU:C:2009:719, punkt 82).

Direktiv 2003/96

– Inledande anmärkningar beträffande tillämpligheten av direktiv 2003/96 på kärnbränsle

30. Kärnbränsle omfattas av Euratom-fördragets område.¹⁰ Således uppkommer frågan huruvida dessa sekundärrättsliga bestämmelser som antagits på grundval av EG-fördraget¹¹ kan styra beskattningen av en sådan produkt. Om denna fråga besvaras nekande har en bedömning av den första delen av den andra tolkningsfrågan inget syfte.

31. När direktiv 2003/96 antogs reglerades relationerna mellan EG-fördraget och Euratom-fördraget av artikel 305.2 i EG-fördraget, enligt vilken "[b]estämmelserna i [EG-fördraget] inte [ska] inverka på bestämmelserna i [Euratom-fördraget]".¹² Denna bestämmelse, som ger Euratom-fördraget och EG-fördraget samma rättsliga dignitet, kan emellertid enligt min uppfattning inte besvara frågan om huruvida de i förhållande till EG-fördraget sekundärrättsliga bestämmelserna är tillämpliga inom Euratom-fördragets område. Två olika resonemang kan föras i frågan.¹³

32. Det första består i att betrakta de båda gemenskaperna som helt åtskilda och självständiga inom sina respektive områden. Rättsakter som antas på grundval av EG-fördraget är således inte tillämpliga på Euratom-fördragets område och vice versa. Detta skulle, tillsammans med principen om behörighetsfördelning, betyda att det för varje lagstiftningsåtgärd inom ramen för ett av fördraget skulle krävas en rättslig grund i samma fördrag. Euratom-fördraget är emellertid mycket mindre utvecklat än EG-fördraget. Det har, såsom sektoriellt fördrag, ursprungligen begränsats till rättsliga instrument som, vid den tidpunkt då det antogs, framstod som nödvändiga för utvecklingen av den europeiska kärnkraftsindustrin (exempelvis föreskrivs ingen allmän behörighet för harmonisering av nationella lagar) och har till skillnad från EG-fördraget inte heller genomgått någon betydande utvidgning av dess tillämpningsområde till följd av efter varandra följande ändringsfördrag.

33. Om detta strikt "dualistiska" resonemang godtog, skulle det således orsaka allvarliga problem, vid en tidpunkt då unionsrätten omfattar varierande områden som konkurrens, beskattning eller miljön, och då det inte är berättigat att från unionslagstiftarens ingripanden utesluta den egendom och de verksamheter som omfattas av Euratom-fördragets område.

34. Jag skulle välja det andra resonemanget, som består i att anse att EG-fördraget, i dess allmänna funktion, har ett tillämpningsområde som omfattar all egendom samt alla tjänster och verksamheter, medan Euratom-fördraget endast anger specifika bestämmelser när kärnkraftsindustrins särdrag kräver det. Således kan sekundärrättsakter som antagits med stöd av EG-fördraget tillämpas på egendom och verksamheter som omfattas av Euratom-fördraget, så länge ingenting annat föreskrivs i det sistnämnda. Jag är medveten om de rättsliga problem som detta resonemang även innebär, men de kan enligt min uppfattning lätt lösas och är under alla omständigheter utan verkan i förevarande mål.

35. Detta resonemang tycks vidare bekräftas i rättspraxis. Domstolen angav i sitt yttrande 1/94 att "[e]ftersom Euratom-fördraget inte innehåller några bestämmelser om utrikeshandel, finns det ingenting som hindrar att avtal som ingås enligt artikel 113 i EG-fördraget utsträcks till att omfatta även internationell handel med Euratom-produkter".¹⁴ Domstolen har vad gäller EKSG-fördraget slagit fast att EEG-fördraget "[kunde] tillämpas på varor som omfattas av EKSG-fördraget i den mån som

10 — De utgör "speciella klyvbara material" enligt Euratom-fördragets terminologi.

11 — Direktiv 2003/96 antogs före ikraftträdandet av Lissabonfördraget. Det har artikel 93 EG (nu artikel 113 FUEF) som rättslig grund.

12 — Sedermera, sedan Lissabonfördragets ikraftträdande, finns en analog bestämmelse i artikel 106a.3 i Euratom-fördraget. I punkt 1 i denna artikel uppräknas åter uttryckligen de artiklar i EUF-fördraget som är tillämpliga på Euratom-fördraget, men det rör sig här enbart om institutionella bestämmelser.

13 — Se Cusack, T. F., "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 (särskilt s. 127).

14 — EU:C:1994:384, punkt 24.

EKSG-fördraget inte innehåller bestämmelser som avser de uppkomna frågorna”.¹⁵ Detta är enligt min uppfattning fullständigt överförbart på Euratom-fördraget. Domstolen har visserligen nyligen bundit tillämpligheten av en bestämmelse i EG-fördraget inom Euratom-fördragets område till dess egenskap av allmän unionsrättslig bestämmelse.¹⁶ Jag anser emellertid att situationen i det målet var olik den som är aktuell i förevarande mål. För det första rörde det sig om att tillämpa en bestämmelse i EG-fördraget direkt på Euratom-fördragets område och inte om att fastställa huruvida de sekundärrättsakter som hade antagits med stöd av EG-fördraget är tillämpliga på egendom som omfattas av Euratom-fördraget. För det andra kan domstolens konstaterande att en så grundläggande princip inom unionens rättsordning som den som avser förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet är tillämplig på Euratom-fördragets område inte, enligt min uppfattning, nödvändigtvis betyda att endast de allmänna principer som har fastställts i EG-avtalen kan tillämpas i situationer som omfattas av Euratom-fördraget.

36. Slutligen tycks det resonemang som jag förespråkar ha följts länge i institutionernas praxis. Rättsakter som antas enbart med stöd av EG-fördraget, såsom direktiv 85/337/EEG,¹⁷ direktiv 98/34/EG¹⁸ eller, på beskattningsområdet, direktiv 2006/112/EG,¹⁹ är tillämpliga på samma sätt på egendom och verksamheter som omfattas av EG-fördraget (sedermera EUF-fördraget) respektive Euratom-fördraget. Jag kan således inte se några formella hinder mot att även bestämmelserna i direktiv 2003/96 teoretiskt sett är tillämpliga på kärnbränsle.

– Direkt tillämpning av direktiv 2003/96 på kärnbränsle

37. Enligt artikel 1 i direktiv 2003/96 har medlemsstaterna en skyldighet att beskatta energiprodukter och elektricitet. Energiprodukterna anges i artikel 2.1 i nämnda direktiv med hjälp av nummer i den kombinerade nomenklaturen²⁰ avseende ett antal produkter, vilka i huvudsak är kol, naturgas och mineraloljor, samt vissa produkter som härrör från dessa. I punkt 2 i samma artikel läggs elektricitet till denna förteckning. Kärnbränsle i den mening som avses i KernbrStG förekommer således inte bland de uppräknade produkterna.

38. Enligt artikel 2.3 andra och tredje stycket i direktiv 2003/96 ska även alla övriga produkter som används som bränsle liksom alla andra kolväten utom torv beskattas.²¹

39. Genom att ange vilka produkter som ska beskattas fastställer artikel 2 i direktiv 2003/96 således samtidigt direktivets tillämpningsområde.²²

40. I artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 föreskrivs en skattebefrielse för ”energiprodukter och elektricitet som används för att framställa elektricitet ...”. I förevarande mål rör det sig således om huruvida denna skattebefrielse även avser kärnbränsle. Jag anser inte att detta är fallet av följande skäl.

15 — Dom Hopkins m.fl. (C-18/94, EU:C:1996:180, punkt 14 och där angiven rättspraxis).

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

17 — Rådets direktiv 85/337/EEG av den 27 juni 1985 om bedömning av inverkan på miljön av vissa offentliga och privata projekt (EGT L 175, s. 40; svensk specialutgåva, område 15 volym 6 s. 226).

18 — Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter (EGT L 204, s. 37).

19 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

20 — I den mening som avses i kommissionens förordning (EG) nr 2031/2001 av den 6 augusti 2001, om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 279, s. 1).

21 — Artikel 2.3 första stycket i direktiv 2003/96 utvidgar inte spannet av produkter som ska beskattas. Den rör endast metoden för fastställande av beskattningsnivån för de produkter avseende vilka denna nivå inte preciseras i direktivet.

22 — Detta tillämpningsområde begränsas även av de undantag som föreskrivs i artikel 2.4 i direktiv 2003/96, vilka inte är relevanta i förevarande mål.

41. För det första är det i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 uttryckligen frågan om ”energiprodukter”. Denna term definieras precis i artikel 2.1 i detta direktiv genom en begränsande och uteslutande förteckning över produkter som är tydligt angivna genom sina nummer i den kombinerade nomenklaturen. Nämda term kan således inte i artikel 14 ha en annan betydelse än den som ges i artikel 2. Man kan nämligen inte, utan att rubba den rättsliga logiken, anse att lagstiftaren i samma text har använt en identisk term i två olika betydelser.

42. Visserligen tillämpas beskattningsskyldigheten inte bara på de produkter som anges i artikel 2.1 i direktiv 2003/96, utan även på andra produkter som används som bränsle. Logiskt sätt ska de skattebefrielser som föreskrivs i artikel 14 i detta direktiv således även tillämpas på dessa båda kategorier av produkter, i detta fall kolväten som används som bränsle för att producera elektricitet. Det kärnbränsle som är aktuellt i förevarande mål är emellertid inte ett kolväte. Det rör sig nämligen om särskilda plutonium- och uranisotoper.²³

43. Vidare anges, som jag redan har påpekat i punkt 32 ovan, tillämpningsområdet för direktiv 2003/96 i dess artikel 2. Dess artikel 14 kan således inte, utöver detta tillämpningsområde, tillämpas på produkter som inte omfattas av det, genom att befria dem från en skatt som inte ska tas ut på dem.

44. Det är således min klara uppfattning att direktiv 2003/96, särskilt dess artikel 14.1 a, inte ska tillämpas på kärnbränsle.

– Tillämpning per analogi

45. Den hänskjutande domstolen önskar även få klarhet i huruvida det är möjligt att analogt tillämpa direktiv 2003/96, eller åtminstone dess artikel 14.1 a, på kärnbränsle. Det ska erkännas att jag har svårt att se hur detta skulle kunna ske. Den citerade bestämmelsen fastställer en befrielse från en punktskatt. Den kan således inte tillämpas, ens analogt, på produkter för vilka denna skatt inte ska tas ut. Kärnbränsle skulle i så fall först underställas direktiv 2003/96. Det är emellertid enligt min uppfattning otänkbart att analogt ta ut en skatt på en produkt som inte omfattas av motsvarande skatteplikt. Det existerar för övrigt ingen giltig analogi på denna punkt mellan kärnbränsle och de produkter som är underställda punktskatt. Direktiv 2003/96 avser inte beskattning av produkter som används till att framställa elektricitet, utan beskattning av energiprodukter, såsom de definieras i detta direktiv, oavsett deras användning. Den omständigheten att kärnbränsle inte omfattas av denna reglering utgör således inte någon lucka i lagstiftningen som måste fyllas per analogi.

46. På sin höjd skulle man kunna föreslå att domstolens dom i målet Braathens²⁴ ska tillämpas analogt på förevarande mål. Resonemanget är följande: Domstolen fastställde i det målet, inom ramen för tolkningen av en bestämmelse i direktiv 92/81/EEG,²⁵ som föregick direktiv 2003/96, angående skattebefrielse för flygbränsle (nuvarande artikel 14.1 b i direktiv 2003/96), att en sådan skattebefrielse inte bara utesluter en tillämpning på skattebefriade produkter av punktskatter, utan också av andra nationella skatter som normalt sett får tas ut på produkter som omfattas av punktskatter.²⁶ Enligt domstolen skulle nämligen sådana nationella skatter frånta den skattebefrielse som införts genom direktiv 92/81 all ändamålsenlig verkan.²⁷ Samma uteslutande av nationella skatter bör tillämpas på energiprodukter som används till att framställa elektricitet, vilka är befriade från punktskatter med

23 — För övrigt rör det sig enligt min uppfattning inte ens om ett bränsle. Termen ”kärnbränsle” är en förenkling, eftersom ett kärnkraftverks funktion i realiteten grundar sig på en självbärande kedjereaktion och inte på förbränning av en produkt, såsom är fallet beträffande ”klassiska” kraftverk.

24 — Dom Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291).

25 — Rådets direktiv av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2 s. 91).

26 — Denna möjlighet följer av artikel 1.2 i direktiv 2008/118 (se även punkt 51 i detta förslag till avgörande).

27 — Se dom Braathens (EU:C:1999:291, punkt 24).

stöd av artikel 14.1 a i direktiv 2003/96. Om de energiprodukter som används till att framställa elektricitet inte kan belastas med nationella skatter bör emellertid detsamma per analogi gälla för andra produkter som, även om de inte är energiprodukter i den mening som avses i direktiv 2003/96, även används till att framställa elektricitet, såsom kärnbränsle.

47. Detta resonemang är dock enligt min uppfattning felaktigt. Artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 inför inte någon allmän princip om skattebefrielse för produkter som används till att framställa elektricitet. Detta direktiv fastställer ett harmoniserat system för beskattning av energiprodukter och elektricitet. Skattebefrielsen för energiprodukter som används för att framställa elektricitet ingår i denna strikta ram.²⁸ Domen Braathens rör just en produkt som omfattas av direktiv 92/81, vilken är uttryckligen skattebefriad. Dess enda syfte är att säkerställa effektiviteten av denna befrielse och inte att utvidga området för den. En mer vidsträckt tolkning skulle stå i strid med tillämpningsområdet för direktiv 2003/96, påverka dess harmoniserings syfte och åsidosätta medlemsstaternas behörighet att införa indirekta beskattningar utanför det harmoniserade området, vilken bekräftas i artikel 1.3 a i direktiv 2008/118.

48. Sammanfattningsvis anser jag att en skatt på kärnkraftverks användning av kärnbränsle inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2003/96, vilket således inte hindrar tillämpningen av en sådan skatt.

Direktiv 2008/118

49. Genom den andra delen av den andra tolkningsfrågan har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida den omtvistade skatten kan anses vara en indirekt skatt på elektricitet. Jag kan inledningsvis påpeka att om detta hade varit fallet skulle denna skatt ha stått i strid med bestämmelserna i direktiv 2008/118, jämförda med direktiv 2003/96. Jag anser emellertid inte att denna skatt kan betraktas som en indirekt skatt på elektricitet.

– Möjligheten att införa ytterligare nationella skatter på produkter som omfattas av punktskatt

50. Artikel 1.2 i direktiv 2008/118 tillåter medlemsstater att påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor (däribland elektricitet) för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt. Bland dessa regler ingår bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

51. Enligt den hänskjutande domstolen påförs inte den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten för särskilda ändamål, eftersom den finansierar den federala budgeten. Under alla omständigheter omfattas bedömningen av syftet med en skatt av nationella myndigheter och domstolars behörighet, vilka emellertid ska beakta de kriterier, vilka för övrigt är mycket strikta, som föreskrivs i domstolens praxis.²⁹ Om den nationella domstolen fastställer att den aktuella skatten inte uppfyller dessa kriterier, kan den inte anses förenlig med artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

52. Vad gäller iakttagandet av de beskattningsregler som är tillämpliga inom unionsrätten, anser jag att den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten inte heller uppfyller detta villkor. I förevarande fall kan det naturligtvis endast röra sig om bestämmelser på området punktskatt, eftersom den omtvistade skatten inte på något sätt motsvarar mervärdesskatt.

28 — Se punkterna 41–44 i detta förslag till avgörande.

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

53. Visserligen kräver artikel 1.2 i direktiv 2008/118, enligt domstolens praxis, endast att skatterna är förenliga med den allmänna systematiken i beskattningsmetoderna enligt unionsrätten.³⁰ Den omtvistade skatten förefaller emellertid inte ens i sin allmänna systematik vara förenlig med de tillämpliga bestämmelserna på området punktskatt på elektricitet.

54. För det första skiljer den sig tydligt från dessa beträffande beskattningsunderlaget. När det gäller punktskatt utgörs beskattningsunderlaget av själva den produkt som ska påföras punktskatt, det vill säga en viss mängd elektricitet, medan beskattningsunderlaget för den aktuella skatten utgörs av kärnbränsle, det vill säga en produktionsfaktor – och endast en ny beräkning skulle eventuellt kunna hänföra den till en viss mängd elektricitet.

55. Vidare ska skattskyldigheten för elektricitet inträda först när den levereras till konsumenterna,³¹ medan den omtvistade skatten ska påföras när kärnbränslet används i reaktorn, det vill säga före själva framställningen av elektriciteten. Denna skillnad är inte bara kronologisk, eftersom även den skattskyldiga personen ändras. När det gäller punktskatt, är det leverantören eller återförsäljaren av elektricitet som är skattskyldig, medan det när det gäller den aktuella skatten är framställaren. Detta innebär också att om elektriciteten exporteras till en annan medlemsstat tas den omtvistade skatten ut i produktionsmedlemsstaten (Tyskland), medan punktskatten på elektricitet tas ut i konsumtionsmedlemsstaten.³²

56. Slutligen kräver kontrollen av betalningen av den omtvistade skatten att den skattskyldige upprättar en skattedeklaration vid tidpunkten för den händelse som genererar skatten. Av domstolens ovannämnda praxis³³ kan emellertid dras slutsatsen att artikel 1.2 i direktiv 2008/118 inte gör det möjligt att införa skatter som ålägger de ekonomiska aktörerna andra formaliteter än dem som föreskrivs i unionsbestämmelserna om punktskatter eller mervärdesskatt.

57. Jag är således av uppfattningen att den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten om den betraktades som en indirekt skatt på elektricitet inte skulle uppfylla villkoren i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Jag anser emellertid inte att den kan betraktas som sådan.

– Kvalificering av den omtvistade skatten som indirekt skatt på elektricitet

58. Den hänskjutande domstolen undrar om det är möjligt att betrakta den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten som en indirekt skatt på elektricitet med motiveringen att den är proportionell i förhållande till den mängd elektricitet som framställs med hjälp av en viss mängd kärnbränsle. Jag anser emellertid inte att en sådan proportionalitet är tillräcklig i detta hänseende.

59. För att en skatt ska kunna anses belasta en viss produkt, måste den tas ut på konsumtionen av denna produkt. Detta kan antingen ske direkt,³⁴ eller indirekt, genom inkludering av skatten i priset på produkten. De skatter som tas ut i framställningsskedet, vilket eventuellt skulle vara fallet med den i det nationella målet omtvistade skatten om den inte ansågs vara en skatt på elektricitet, kan endast omfattas av den sistnämnda situationen, eftersom de påförs vid en tidpunkt då den beskattade produkten ännu inte existerar.

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

31 — Artikel 21.5 första stycket i direktiv 2003/96. Se även dom kommissionen/Polen (C-475/07, EU:C:2009:86, punkt 50).

32 — Dom kommissionen/Polen (EU:C:2009:86, punkt 56).

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

34 — Detta var fallet med den aktuella skatten i målet som ledde fram till domen Braathens (EU:C:1999:291). Det rörde sig om en skatt som togs ut efter konsumtion av den beskattade varan, direkt av konsumenten som också var den skattskyldige. Det är för övrigt på grund av detta särdrag som förekomsten av ett direkt och oupplösligt samband mellan konsumtion av den beskattade produkten och det beskattningsbara förhållandet, som domstolen fastställde i det målet, förefaller svårt att överföra som kriterium för kvalificering av den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten på förevarande mål, vilket rör en skatt som tas ut i förväg av producenten.

60. Den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten utgör naturligtvis en utgift som ingår i kärnkraftverkens produktionskostnader. Dessa kostnader utgör en komponent i det elpris som dessa kärnkraftverk tillämpar. Detta förefaller emellertid inte tillräckligt för att betrakta den aktuella skatten som en skatt på elektricitet. Som kommissionen med fog har påpekat skulle ett sådant resonemang leda till antagandet att alla skatter som tas ut av producenter av elektricitet som indirekta skatter på denna, såsom bolagsskatt, vars skattesats, det vill säga det beskattningsbara resultatet, också i viss mån står i proportion till den mängd elektricitet som produceras.³⁵

61. För att det ska kunna anses att en skatt som tas ut i föregående led (vid produktionen) belastar konsumtionen av en produkt, krävs att skattebeloppet omfattas exakt av priset för varje mängd av produkten som tillhandahålls för konsumtion. Skatten blir då neutral för producenten eller leverantören som, i egenskap av skattskyldig, endast används som mellanhand mellan konsumenten som bär skattebördan och skattemyndigheten.

62. Detta är emellertid enligt min uppfattning inte möjligt beträffande en skatt som endast påförs vissa elproducenter. Elektricitet är en särskild produkt som endast existerar i form av spänning i elnätet. När elektriciteten har producerats och förts in i nätet är det inte längre möjligt att urskilja vilken elektricitet som härrör från den ena eller andra producenten. Även om de priser för anslutning till nätverk som producenterna tillämpar i viss utsträckning kan variera, kan inte priserna för tillhandahållande till konsumenterna återspegla denna variation. Konsumenterna betalar nämligen ett enhetligt pris för elektricitet som kommer från alla producenter. Det skulle således vara omöjligt att identifiera beloppet för den omtvistade skatt som konsumenterna betalat för en viss mängd elektricitet. Denna skatt kan således inte kvalificeras som skatt på elektricitet.

63. Vad slutligen gäller den sista frågeställning som aktualiseras inom ramen för den hänskjutande domstolens andra tolkningsfråga, är den avgörande omständigheten inte en hypotetisk möjlighet att övervältra skatten på konsumenterna (och således betrakta den som indirekt skatt), utan att det är omöjligt att övervältra den i det konkreta fallet avseende elmarknaden.

64. Följaktligen är den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten inte en indirekt skatt på elektricitet och den omfattas således inte av artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Det rör sig i realiteten om en skatt på en annan produkt än de produkter som omfattas av punktskatter i den mening som avses i artikel 3 a i samma artikel, vilken endast innebär att det inte får införas några gränsformaliteter. Eftersom den omtvistade skatten inte medför några sådana formaliteter utgör inte direktiv 2008/118 hinder för denna skatt.

Svar på den andra tolkningsfrågan

65. Mot bakgrund av ovan angivna överväganden, anser jag att den andra tolkningsfrågan ska besvaras så, att direktiven 2003/96 och 2008/118 inte utgör hinder för en skatt som tas ut på kärnbränsle och som belastar användningen av sådant bränsle för framställningen av elektriciteten.

35 — Enligt den klassiska modellen är visserligen bolagsskatt en direkt skatt, men när den hänförs till en produkt, såsom elektricitet, blir den indirekt. Det rör sig om samma resonemang som det som tillämpas på den aktuella skatten.

Den tredje tolkningsfrågan

66. Genom sin tredje tolkningsfråga har den hänskjutande domstolen i huvudsak önskat få klarhet i huruvida en skattskyldig avseende den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten skulle kunna invända mot påförandet av denna skatt, med motiveringen att det rör sig om ett statligt stöd i strid med den inre marknaden i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Den vill vidare veta huruvida nämnda skatt faktiskt kan kvalificeras som statligt stöd. Trots den ordning i vilken den hänskjutande domstolen har framställt sina tolkningsfrågor, anser jag att denna andra punkt bör behandlas först.

67. Domstolen har i fast praxis slagit fast att en beskattningsåtgärd kan utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.³⁶ Detta är fallet när nämnda beskattningsåtgärd ger dess mottagare en förmånlig skattemässig behandling, genom att minska de kostnader som normalt belastar ett företags budget. Vidare ska denna åtgärd vara sådan att den gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.³⁷ Vid bedömningen av dessa åtgärder är det selektiva gynnandet således det centrala kriteriet bland de fyra kumulativa kriterier som anges i nämnda bestämmelse i EUF-fördraget.

68. Definitionen av referensramen har således, enligt domstolen, större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”.³⁸ Således är det lämpligt att undersöka huruvida det föreligger ett normalt beskattningssystem, inom ramen för vilket de övriga elproducenterna gynnas i förhållande till kärnkraftverken.

69. Det är ostridigt att det inte i tysk rätt föreligger något allmänt system för beskattning i elproduktionens föregående led. Under vissa förhållanden kan emellertid påförandet av en ny skatt på endast vissa av företagen, vars situation är jämförbar, få samma verkan som en befrielse från en redan existerande skatt.³⁹ Går det således att föreställa sig ett system för allmän beskattning, i vilket alla elproducenter jämlikt betalar skatt på sin produktion?⁴⁰

70. Elektricitet har som särdrag att kunna produceras genom flera vitt skilda tekniker, såsom förbränning av fossila bränslen (kol, naturgas eller olja) och deras biprodukter, kärnkraftsreaktion, eller användning av olika förnybara energikällor – vatten, vind, solenergi, geotermisk energi etcetera.

71. Det är således enligt min uppfattning omöjligt att skapa ett system för beskattning i föregående led som på ett jämlikt sätt beaktar alla dessa framställningsprocesser.⁴¹ Med andra ord befinner sig de företag som framställer elektricitet genom dessa olika teknologier inte i en jämförbar faktisk situation när det gäller deras eventuella beskattning i föregående led. De har endast som gemensam nämnare deras slutprodukt, det vill säga elektricitet. Som jag har påpekat i punkt 64 ovan är emellertid den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten inte en skatt, ens en indirekt sådan, på elektricitet. En sådan skatt som belastar elektricitet i produktionsledet skulle för övrigt stå i strid med bestämmelserna i direktiv 2003/96 jämförda med bestämmelserna i direktiv 2008/118.⁴²

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

37 — Dom kommission och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 71 och 75 och där angiven rättspraxis).

38 — Dom Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56).

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

40 — Jag delar inte den uppfattning som sökanden i målet vid den nationella domstolen har framfört i sitt yttrande, enligt vilken endast de elproducenter som inte släpper ut koldioxid (CO₂) (det vill säga de som använder kärnkraft och förnybara källor) ska beaktas vid denna jämförelse. Frågan huruvida producenterna släpper ut CO₂ har nämligen ingenting att göra med beskattning i föregående led. Enligt detta resonemang skulle man kunna skilja kärnkraft, vilken producerar ”radioaktivt avfall” som kräver kostsam behandling, från förnybara energikällor, vilka är neutrala i miljöskyddshänseende.

41 — Det ska vidare tilläggas att beskattningen av fossila bränslen, i den mån de utgör energiprodukter i den mening som avses i direktiv 2003/96, är förbjuden enligt artikel 14.1 a i detta direktiv.

42 — Se punkterna 50–57 i detta förslag till avgörande.

72. Den omständigheten att elproduktion med andra medel än kärnkraft inte beskattas i föregående led utgör således inte någon förmån mot bakgrund av ett allmänt beskattningssystem, eftersom ett sådant system inte kan existera. Den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten är således en beskattning av ett särskilt slag som endast kan tillämpas på kärnkraftssektorn.

73. Eftersom ett sådant system för allmän beskattning av elproducenterna i föregående led inte utgör en möjlig referensram, kan inte den omständigheten att dessa producenter underställs ett sådant system betraktas som en lättnad av en kostnad som normalt sett belastar ett företags budget.

74. De elproducenter som använder en annan energikälla än kärnkraft åtnjuter således inte, i förhållande till ett allmänt system, någon särskild skattebehandling som kan kvalificeras som statligt stöd. Det är således inte nödvändigt, eller för den delen relevant, att fråga sig huruvida de berörda företagen, mot bakgrund av ändamålen med ett beskattningssystem som utgör referensram, befinner sig i en faktiskt och juridiskt jämförbar situation.

75. Det ska vidare tilläggas att de olika produktionsteknikerna även skiljer sig åt genom deras miljökostnader, inverkan på arbetsmarknaden, mer eller mindre skadliga verkningar för människors hälsa, den allmänna säkerheten, etcetera. Även om de företag som använder dessa olika teknologier således i viss mån konkurrerar med varandra, eftersom de framställer samma produkt – elektricitet⁴³ – befinner de sig inte i någon identisk faktisk situation. Den offentliga makten kan således vidta de åtgärder den finner lämpliga mot en av dessa typer av elproducenter, utan att detta automatiskt utgör ett selektivt statligt stöd till förmån för de övriga elproducenterna.⁴⁴

76. Följaktligen ska den tredje tolkningsfrågan besvaras så, att den omständigheten att den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten endast är tillämplig på företag som kommersiellt framställer elektricitet genom att använda kärnbränsle inte medför att skatten utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det är således inte nödvändigt att undersöka huruvida ett företag skulle kunna invända mot ett sådant stöd i syfte att begära skattebefrielse.

Den fjärde tolkningsfrågan

77. Den hänskjutande domstolen har genom sin fjärde tolkningsfråga önskat få klarhet i huruvida bestämmelserna i Euratom-fördraget utgör hinder för den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten, utan att i frågans lydelse ha preciserat vilka konkreta bestämmelser den syftar på. Det framgår emellertid av motiveringen i beslutet om hänskjutande att det särskilt är bestämmelserna i artiklarna 93 EA, 191 EA och 192 EA som avses.

78. Vid en läsning av denna motivering framgår enligt min uppfattning att den hänskjutande domstolens tvivel beträffande den omtvistade skattens förenlighet med de citerade bestämmelserna i Euratom-fördraget förklaras genom att denna skatt i den nationella lagstiftningen har skapats och benämnts som en skatt som belastar produkterna, det vill säga kärnbränslet. Nämnda skatt, beräknad på mängden kärnbränsle, är emellertid i realiteten av blandad karaktär. Den tas ut vid tidpunkten för användningen av detta bränsle för elproduktion, vilket är den enda beskattade användningen.⁴⁵ Den skattskyldige beträffande denna skatt är det företag som driver kärnkraftverket och som även bär de finansiella kostnaderna för detta. Samtidigt är det beskattade kärnbränslet nödvändigt för driften av kärnkraftverk, eftersom det inte existerar någon ersättningsprodukt. Det företag som driver kärnkraftverket står således inför valet att använda den beskattade produkten eller upphöra med sin

43 — Endast i viss mån, eftersom elmarknaden inte är någon fullständigt konkurrensutsatt marknad. Som alla energimarknader är den även starkt beroende av politiska beslut.

44 — Ett exempel på sådana åtgärder är införandet av ett system med tillstånd för utsläpp av växthusgaser som beaktar miljöpåverkan av förbränning av fossila ämnen.

45 — Således omfattas inte andra eventuella användningar, exempelvis medicinska eller vetenskapliga, av dessa ämnen av den omtvistade skatten.

verksamhet. Ur denna synpunkt framstår den omtvistade skatten, i dess verkningar, mer som en skatt på kärnkraftverksföretagens ekonomiska verksamhet än som en skatt som faktiskt belastar en produkt. I detta hänseende väcker den omtvistade skatten enligt min uppfattning mindre tvivel beträffande huruvida den är förenlig med de ovannämnda bestämmelserna i Euratom-fördraget.

79. För det första förbjuder artikel 93 EA alla import- och exporttullar eller avgifter med motsvarande verkan samt alla kvantitativa import- och exportrestriktioner, som avser produkter upptagna i förteckningarna i bilaga IV i Euratom-fördraget, bland vilka förekommer olika kärnbränslen. Denna artikel är således, i stort sett, motsvarigheten till artiklarna 30 FEUF och 34 FEUF. Enligt yttrande av sökanden i målet vid den nationella domstolen belastar den omtvistade skatten, då allt kärnbränsle som används i Tyskland är importerat, endast importerade produkter, genom att öka kostnaderna för användningen av dessa. Den utgör således en avgift med en verkan som motsvarar verkan av en tull.

80. Jag anser emellertid inte att det finns fog för att bedöma den omtvistade skatten mot bakgrund av artikel 93 EA. Som jag har påpekat i artikel 78 ovan, ska denna skatt snarare betraktas som en skatt på verksamheten elproduktion, och det är på sin höjd kostnaden för denna verksamhet som ökas på grund av nämnda skatt.⁴⁶ Syftet med artikel 93 EA är att skydda den fria handeln med varor, inte de verksamheter som drivs genom dessa varor.

81. Vidare tvivlar jag starkt på att det i detta sammanhang är möjligt att tala om ett verkligt handelsutbyte och om rörlighet. Bland de produkter som omfattas av Euratom-fördraget har kärnbränsle ("speciella klyvbara material") en särskild ställning. Enligt artiklarna 57–59 EA har den byrå som inrättats genom Euratom-fördraget inom gemenskapen en optionsrätt på förvärv av dessa material, och de förblir, enligt artikel 86 EA, gemenskapens egendom. Medlemsstaterna, personer och företag har, enligt artikel 87 EA, endast en rätt att använda och förbruka materialen.

82. Slutligen omfattas, liksom den tyska regeringen har påpekat i sitt yttrande, en avgift som uppenbart utgör en skatt och inte tas ut med anledning av att gränsen till den medlemsstat som har inrättat den passeras av den allmänna ordningen för interna skatter och avgifter i den mening som avses i artikel 110 FEUF och utgör inte en skatt med verkan som motsvarar verkan av tullar. Den omständigheten att en sådan skatt i realiteten endast belastar importerade produkter, på grund av att det inte finns någon nationell produktion, kan inte motivera att den kvalificeras som en skatt med motsvarande verkan i stället för en nationell skatt, eftersom den omfattas av ett allmänt system för nationella skatter och avgifter som systematiskt inbegriper produkter enligt objektiva kriterier som tillämpas oberoende av dessa produkters ursprung. Artikel 110 EG kan inte med framgång åberopas mot interna skatter eller avgifter som tas ut på importerade varor i de fall då någon liknande eller konkurrerande inhemsk tillverkning inte finns. Särskilt ska konstateras att artikeln inte gör det möjligt att underkänna en avgiftsnivå som medlemsstaterna kan fastställa för vissa varor på grund av att avgiftsnivån är överdrivet hög, när avgiften inte har någon diskriminerande eller skyddande verkan.⁴⁷

83. Den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skatten, som inte är knuten till passerandet av gränser, ska tillämpas utan åtskillnad på all den berörda egendomen, vilken för övrigt, enligt vad sökanden i målet vid den nationella domstolen har anfört i sitt yttrande, uteslutande består av importvaror, då det inte finns någon nationell produktion. Denna skatt ska således bedömas som en nationell skatt och inte som en skatt med en verkan som motsvarar verkan av en tull. Mot bakgrund av dess icke-diskriminerande karaktär kan den inte anses strida mot artikel 110 FEUF. Det är därför inte nödvändigt att bedöma huruvida denna bestämmelse kan tillämpas inom området för Euratom-fördraget.

46 — Det är således den motsatta situationen jämfört med den som undersöktes i domen Schöttle (20/76, EU:C:1977:26), vilken citerades av sökanden i målet vid den nationella domstolen, i vilken en skatt på verksamheten (i detta fall transporten) kvalificerades som en skatt som indirekt belastade varorna.

47 — Se, bland annat, dom De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, punkterna 34, 35 och 38).

84. Jag anser således att den omtvistade skatten inte omfattas av artikel 93 EA.

85. Vidare föreskrivs i artikel 191 EA att gemenskapen inom medlemsstaternas territorier ska åtnjuta den immunitet och de privilegier som krävs för att den ska kunna fullgöra sin uppgift. Den hänskjutande domstolen undrar om denna artikel, jämförd med artikel 3 första stycket i protokollet om Europeiska unionens immunitet och privilegier, om att unionen, dess tillgångar, inkomster och övrig egendom ska vara befriade från alla direkta skatter, utgör hinder för den omtvistade skatten på grund av den ordning för ägande av klyvbara material som nämns i punkt 81 ovan.

86. Enligt min uppfattning är svaret nödvändigtvis nekande. Det ska erinras om att den omtvistade skatten belastar kärnkraftverksföretagens verksamhet efter att de förvärvat rätten att använda kärnbränsle. Det är dessa företag som är skattskyldiga och erlägger betalning, eftersom gemenskapen inte på något sätt berörs.

87. Vid förhandlingen gjorde sökanden åter gällande att de punktskattepliktiga varorna, enligt den tyska skatterätten, används som garanti för betalning av den skatt som belastar dem. Gemenskapen skulle således, i egenskap av ägare av kärnbränslet, iklädas ansvaret för den skattskyldiges betalning av den omtvistade skatten, vilket skulle strida mot artikel 3 i protokollet (nr 7) om Europeiska unionens immunitet och privilegier. Även om detta vore fallet – vilket domstolen inte kommer att kunna kontrollera i förevarande mål, på grund av bristande preciseringar i detta hänseende såväl i beslutet om hänskjutande som i parternas yttranden –, anser jag inte att den omständigheten att systemet med garanti för betalning av en nationell skatt eventuellt är oförenlig med unionsrätten automatiskt kan medföra att själva skatten är ogiltig med hänsyn till unionsrätten. På sin höjd ska de nationella domstolarna, vid behov, avstå från att tillämpa garantin.

88. Således utgör artikel 191 EA enligt min uppfattning inte hinder för den omtvistade skatten.

89. För det tredje ska medlemsstaterna enligt artikel 192 andra stycket EG avstå från varje åtgärd som kan äventyra att Euratom-fördragets mål uppnås. Bland fördragets ändamål är det som den hänskjutande domstolen särskilt har nämnt i sitt beslut det i artikel 2 d EA angivna ändamålet att tillförsäkra samtliga användare inom gemenskapen en regelbunden och rättvis försörjning med malmer och kärnbränslen.

90. Som jag redan har påpekat avser den omtvistade skatten emellertid inte försörjning med kärnbränsle, utan dess användning. För övrigt konkretiseras det ändamål som anges i artikel 2 d EA, såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat, i artikel 52 EA. I sistnämnda artikel föreskrivs, utöver upprättandet av en byrå som i huvudsak har till uppgift just att säkerställa försörjningen, ett förbud mot att tillförsäkra vissa användare en privilegierad ställning. Det är uppenbart att den omtvistade skatten inte har någon sådan verkan.

91. Mer allmänt ger artikel 1 EA gemenskapen till uppgift att genom att skapa de *förutsättningar* som behövs för en snabb organisation och tillväxt av kärnenergiindustrierna. De åtgärder som ska vidtas vid utövandet av denna uppgift räknas upp i artikel 2 EA. Ingenstans i Euratom-fördraget krävs att medlemsstaterna inför eller utvecklar kärnkraftsenergin i sig, och än mindre kärnkraftsenergi som är undantagen från all beskattning.

92. Jag anser således att bestämmelserna i Euratom-fördraget inte utgör hinder för en skatt på kärnbränsle som belastar användningen av detta bränsle i syfte att producera elektricitet.

Förslag till avgörande

93. På grund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar Finanzgericht Hamburgs tolkningsfrågor på följande sätt:

- 1) En nationell domstol har rätt att begära ett förhandsavgörande med stöd av artikel 267 FEUF även om det pågår ett nationellt förfarande för kontroll av huruvida de nationella bestämmelser som ligger till grund för den individuella rättsakten är förenliga med grundlagen.
- 2) Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet och rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG utgör inte hinder för en skatt som tas ut på kärnbränsle och som belastar användningen av detta bränsle för elproduktion.
- 3) Den omständigheten att en sådan skatt endast är tillämplig på företag som kommersiellt producerar elektricitet genom att använda kärnbränsle medför inte att ett statligt stöd föreligger i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Det är således inte nödvändigt att undersöka huruvida ett företag skulle kunna invända mot ett sådant stöd i syfte att begära skattebefrielse.
- 4) Bestämmelserna i Euratom-fördraget utgör inte heller hinder för en sådan skatt.