



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 3. února 2015¹

Věc C-5/14

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Hamburg (Německo)]

„Řízení o předběžné otázce — Právní předpisy členského státu stanovící daň z jaderného paliva — Soulad s vnitrostátní ústavou a unijním právem — Směrnice 2003/96/ES — Články 2 a 14 — Směrnice 2008/118/ES — Článek 1 — Článek 107 SFEU — Články 93 AE, 191 AE a 192 AE“

Úvod

1. Brání unijní právo tomu, aby členský stát zavedl pro provozovatele jaderných elektráren daň z využívání štěpných materiálů? To je podstatou otázky, kterou Soudnímu dvoru položil Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo).
2. Tato otázka sestává z několika podotázek. Týká se totiž ustanovení Smlouvy o FEU, ustanovení Smlouvy o ESAE, jakož i vztahů mezi těmito dvěma smlouvami. Bude rovněž nutné analyzovat harmonizovaný systém spotřebních daní z energetických produktů a elektřiny.
3. Nakonec, či přesněji před tím, než bude možné pokročit dále, se budeme věnovat otázce skloubení řízení o žádosti o předběžné otázce a řízení o kontrole ústavnosti v členských státech.

Právní rámec

Unijní právo

4. Ustanoveními primárního práva, jež tvoří právní rámec v projednávané věci, jsou články 107 SFEU a 267 SFEU, jakož i články 93 AE, 191 AE a 192 AE. Tato ustanovení jsou dostatečně známá na to, aby nemusela být citována.

¹ — Původní jazyk: francouzština.

5. Základem pro harmonizovaný systém spotřební daně z energetických produktů a elektřiny je směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS² a směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny³. První směrnice stanoví obecná pravidla pro systém spotřebních daní a druhá upravuje konkrétně zdanění energetických produktů a elektřiny.

6. Články 1 a 2 směrnice 2003/96 stanoví:

„Článek 1

Členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

Článek 2

1. Pro účely této směrnice se pojmem ‚energetické produkty‘ rozumějí výrobky:

- a) kódů KN 1507 až 1518, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota;
- b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;
- c) kódů KN 2901 a 2902;
- d) kódu KN 29051100, které nejsou syntetického původu, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota;
- e) kódu KN 3403;
- f) kódu KN 3811;
- g) kódu KN 3817;
- h) kódu KN 38249099, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota.

2. Tato směrnice se rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716.

3. Pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány jako pohonná hmota nebo palivo, zdaňují se energetické produkty jiné než produkty, pro které je úroveň zdanění stanovena v této směrnici, podle účelu použití sazbou v téže výši jako sazba pro obdobné palivo nebo pohonnou hmotu.

Kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny výrobky určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako pohonná hmota nebo jako přísada nebo nastavovací plnivo do pohonných hmot zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobnou pohonnou hmotu.

Kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny další uhlovodíky s výjimkou rašeliny, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k topení, zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobný energetický produkt.

[...]

2 — Úř. věst. 2009, L 9, s. 12.

3 — Úř. věst. L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405.

7. Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 stanoví:

„Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

- a) energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu. Členské státy však mohou z důvodu ochrany životního prostředí podrobit tyto výrobky zdanění, aniž by musely dodržovat minimální úroveň zdanění stanovené v této směrnici. [...]

8. Článek 1 směrnice 2008/118 stanoví:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen ‚zboží podléhající spotřební dani‘):

- a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES;

[...]

2. Členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla Společenství platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.

3. Členské státy mohou vybírat daně:

- a) z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani;

[...]

Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.“

Německá právní úprava

9. Daň, o níž je veden spor v původním řízení, byla zavedena zákonem o dani z jaderných paliv (Kernbrennstoffsteuergesetz) ze dne 8. prosince 2010 (dále jen „KernbrStG“)⁴. Podle tohoto zákona podléhá jaderné palivo používané k průmyslové výrobě elektřiny dani z jaderného paliva. Jaderným palivem se rozumí plutonium 239 a 241 a uran 233 a 235. Sazba daně je stanovena na gram tohoto paliva a činí 145 eur. Daň je splatná, jakmile bylo palivo poprvé použito v jaderném reaktoru a došlo k řetězové reakci. Tuto daň odvádí provozovatel zařízení, které vyrábí elektřinu štěpením štěpných materiálů (jaderná elektrárna).

4 — BGBl. 2010 I s. 1804.

Skutkový stav v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, německá obchodní společnost, provozuje jadernou elektrárnu v Lingenu (Německo). V daňovém přiznání ze dne 13. července 2011 přiznala částku ve výši 154 117 745 eur z titulu daně z jaderného paliva za palivo, které použila ve svých reaktorech v červnu téhož roku. Současně podala k předkládajícímu soudu žalobu proti příslušnému finančnímu úřadu, Hauptzollamt Osnabrück, s cílem zpochybnit legalitu uvedené daně z pohledu unijního práva.

11. V rámci souběžně probíhajícího řízení týkajícího se jiného provozovatele jaderné elektrárny se předkládající soud obrátil na Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud) s otázkou ohledně ústavnosti KernbrStG. Podle dostupných informací toto řízení stále probíhá.

12. Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Opravňuje čl. 267 věta druhá ve spojení s větou první písm. b) SFEU soud členského státu předkládat Soudnímu dvoru Evropské unie otázky, které mu byly položeny ohledně výkladu unijního práva v souvislosti s legalitou vnitrostátního zákona, i v případě, že uvedený soud pochybuje nejen o souladu zákona s unijním právem, nýbrž dospěl také k přesvědčení, že vnitrostátní zákon odporuje vnitrostátní ústavě, a obrátil se proto v souběžně probíhající věci na spolkový ústavní soud, tj. jediný soud příslušný podle vnitrostátního práva k rozhodování o rozporu zákonů s ústavou, který však zatím nevydal své rozhodnutí?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2) Brání směrnice 2008/118 a 2003/96 přijaté k harmonizaci spotřebních daní z energetických produktů a elektřiny v Unii zavedení vnitrostátní daně, která je vybírána z jaderných paliv používaných k průmyslové výrobě elektřiny? Záleží na tom, zda lze očekávat, že vnitrostátní daň bude moci být skrze cenu elektřiny přenesena na spotřebitele, a co je případně třeba rozumět „přenesením“?

3) Může se podnik proti dani, kterou členský stát vybírá za účelem dosažení příjmů z použití jaderných paliv k průmyslové výrobě elektřiny, bránit námitkou, že vybírání takové daně je podporou, která je v rozporu s unijním právem ve smyslu článku 107 SFEU? V případě kladné odpovědi na tuto otázku, je KernbrStG, podle něhož je za účelem dosažení příjmů vybírána daň pouze od podniků, které průmyslově vyrábějí elektřinu za použití jaderných paliv, státní podporou ve smyslu článku 107 SFEU? Jaké okolnosti mají být vzaty v úvahu při posuzování toho, zda se ostatní podniky, které nemají povinnost odvádět takovou daň, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci?

4) Je vybírání německé daně z jaderného paliva v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ESAE?“

13. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 7. ledna 2014. Účastníci původního řízení, německá a finská vláda, jakož i Evropská komise předložili písemná vyjádření. Titíž zúčastnění byli zastoupeni na jednání, které proběhlo dne 4. listopadu 2014.

Analýza

14. První otázka se vlastně týká přípustnosti projednávání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Budu se jí tedy věnovat před tím, než přistoupím k analýze otázek ve věci samé v pořadí, ve kterém byly položeny.

K první předběžné otázce

15. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je tento soud oprávněn podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, ačkoli nadále probíhá vnitrostátní řízení (k jehož zahájení dal v tomto případě impuls samotný předkládající soud, což však není relevantní) o kontrole ústavnosti ustanovení vnitrostátního práva, z něhož vychází individuální akt dotčený ve věci v původním řízení. Pokud by Bundesverfassungsgericht prohlásil KernbrStG za protiústavní a neomezil účinky svého rozhodnutí výlučně do budoucnosti, bylo by podle předkládajícího soudu daňové příznání sporné v původním řízení automaticky zrušeno, což by vedlo ke skončení původního řízení a bezpředmětnosti předběžných otázek.

16. Na úvod je třeba uvést, že ve světle ustálené judikatury Soudního je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci nepochybně přípustná.

17. Bylo by sice možné namítat, že v takové situaci, jako je situace v původním řízení, jsou předběžné otázky hypotetické, neboť jejich relevance závisí na výsledku vnitrostátního řízení o kontrole ústavnosti. Jsou-li vnitrostátní ustanovení prohlášena za neplatná s účinky *ex tunc*, otázka týkající se výkladu unijního práva odpadá. Soudní dvůr však ve věcech týkajících se vztahu mezi řízením o žádosti o předběžné otázce a vnitrostátními řízením o kontrole ústavnosti postupuje jinak.

18. Zprvce podle judikatury Soudního dvora platí, že i když může být za určitých okolností vhodné, aby byly otázky týkající se čistě vnitrostátního práva vyřešeny v okamžiku předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru, vnitrostátní soudy mají tu nejširší možnost obrátit se na Soudní dvůr, mají-li za to, že věc, kterou projednávají, vyvolává otázky týkající se výkladu či posouzení platnosti ustanovení práva Unie, které vyžadují jejich rozhodnutí⁵.

19. Vnitrostátní soud projednávající spor týkající se unijního práva, který má za to, že vnitrostátní ustanovení je nejen v rozporu s právem Unie, ale rovněž stiženo vadami protiústavnosti, není zbaven možnosti nebo osvobozen od povinnosti stanovených v článku 267 SFEU obrátit se na Soudní dvůr s otázkami týkajícími se výkladu nebo platnosti práva Unie na základě skutečnosti, že protiústavnost normy vnitrostátního práva je možné určit jen v řízení před ústavním soudem. Účinek unijního práva by totiž byl ohrožen, kdyby existence povinného řízení před ústavním soudem mohla bránit vnitrostátnímu soudu, který projednává spor, jenž se řídí unijním právem, ve výkonu pravomoci, která je mu svěřena článkem 267 SFEU, předložit Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu nebo platnosti unijního práva, aby mu bylo umožněno rozhodnout, zda vnitrostátní norma s ním je, či není slučitelná⁶.

20. Zadruhé podle ustálené judikatury v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Soudní dvůr může odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo tehdy, pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny⁷.

5 — Viz zejména rozsudky Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 41), jakož i A (C-112/13, EU:C:2014:2195, bod 35 a citovaná judikatura).

6 — Viz zejména rozsudky Melki a Abdeli (EU:C:2010:363, bod 45), jakož i A (EU:C:2014:2195, bod 38).

7 — V tomto kontextu viz zejména rozhodnutí o protiústavnosti týchž vnitrostátních ustanovení, jako byla ustanovení dotčená v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, rozsudek Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, body 40 a 42).

21. K tomu však podle mého názoru v projednávané věci nedošlo. Podle mého názoru mají položené otázky nepochybně vztah k realitě sporu v původním řízení a informace poskytnuté předkládajícím soudem nevyvolávají pochybnosti.

22. Co se týče hypotetičnosti nastolené otázky, výsledek souběžně probíhajícího řízení o kontrole ústavnosti – jak smysl rozhodnutí ústavního soudu, tak jeho účinky v čase – není jistý, takže předběžné otázky jednoznačně nelze kvalifikovat jako hypotetické pouze z toho důvodu, že takové řízení probíhá. Původní řízení může prokazatelně skončit v důsledku různých událostí dříve, než Soudní dvůr rozhodne o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, například již tím, že dojde velmi prozaicky ke zpětvzetí podání. K těmto možným, ale nejistým událostem patří i to, že ústavní soud zruší platnost ustanovení vnitrostátního práva, z něhož pramení předmět sporu. V takovém případě přísluší předkládajícímu soudu, aby z toho vyvodil důsledky, konkrétně pak rozhodl, zda bude na své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce trvat, změni ji, nebo ji vezme zpět⁸. Pouhá možnost, že k takové události dojde – ačkoli je pravděpodobnost vyšší z důvodu, že probíhá řízení o kontrole ústavnosti – však nepostačuje k učinění závěru, že jsou položené otázky hypotetické.

23. V tomto ohledu je navíc třeba předkládající soud upozornit na úpravu předkládání žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru v článku 100 jednacího řádu Soudního dvora, která vstoupila v platnost dne 1. listopadu 2012. Podle tohoto ustanovení lze ke zpětvzetí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce přihlédnout až do okamžiku, kdy je oznámení o dni vyhlášení rozsudku doručeno zúčastněným uvedeným v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie.

24. A konečně zatřetí, Soudní dvůr již měl příležitost konstatovat, že řízení o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a vnitrostátní řízení o kontrole ústavnosti mají odlišný předmět a právní účinky. Konstatuje-li ústavní soud, že je ustanovení vnitrostátního práva protiústavní, bývá toto ustanovení obvykle odstraněno z právního řádu. Toto odstranění má v závislosti na vnitrostátním systému účinky *ex nunc* nebo *ex tunc*, nebo od okamžiku, která ústavní soud sám určí. Pokud byla věc předložena ústavnímu soudu v rámci konkrétního sporu před vnitrostátním soudem, může se stát, že se dotčené ustanovení bude na stranu, která dala podnět ke kontrole ústavnosti, uplatňovat, ačkoli bylo prohlášeno za neplatné. V případě řízení o žádosti o předběžné otázce je situace zcela jiná. Podle Soudního dvora řeší vnitrostátní soud rozpor mezi ustanovením vnitrostátního zákona a přímo použitelným ustanovením Smlouvy (konstatovaný předkládajícím soudem následně po rozhodnutí Soudního dvora odpovídajícího na předběžnou otázku) na základě zásady přednosti unijního práva tak, že použije unijní právo a podle potřeby ponechá bez použití odporující vnitrostátní ustanovení, a nikoliv tak, že bude konstatována neplatnost vnitrostátního ustanovení; pravomoc orgánů a soudů je v tomto ohledu věcí každého členského státu⁹.

25. Přestože to nemá vliv na odpověď na předběžnou otázku, je třeba dodat, že ve věci v původním řízení se řízení před ústavním soudem týká podle informací poskytnutých předkládajícím soudem údajného porušení vnitrostátní úpravy pravomocí, tedy jiné otázky než případné neslučitelnosti KernbrStG s výše uvedenými ustanoveními unijního práva.

26. Navrhují tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku tak, že vnitrostátní soud je oprávněn podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, i když probíhá vnitrostátní řízení o kontrole ústavnosti ustanovení vnitrostátního práva, které je základem individuálního aktu dotčeného ve věci v původním řízení.

8 — V tomto smyslu viz rozsudek *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, bod 96) a usnesení *Nationale Loterij* (C-525/06, EU:C:2009:179, bod 11). Rovněž viz bod 30 Doporučení pro vnitrostátní soudy při podávání návrhů na zahájení předběžných řízení (Úř. věst. 2012, C 338, s. 1).

9 — Viz rozsudek *Filipiak* (EU:C:2009:719, bod 82).

K druhé předběžné otázce

27. Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 2003/96 a 2008/118 brání dani sporné v původním řízení. Táže se mimo jiné na to, zda má možnost přenést uvedenou daň na spotřebitele elektřiny vliv na odpověď na tuto otázku.

28. Předkládající soud v předběžné otázce nespecifikuje, která z výše uvedených ustanovení směrnic 2003/96 a 2008/118 by mohla případně bránit sporné dani. Z předkládacího usnesení však vyplývá, že jde konkrétně o to zjistit, zda se na jaderné palivo vztahuje osvobození podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 a dále zda lze spornou daň považovat za nepřímou daň z elektřiny, což by mohlo vést k její neslučitelnosti s čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118. Součástí této druhé podotázky je případný důsledek možnosti přenést spornou daň na spotřebitele.

29. Tato druhá předběžná otázka má tedy dvě části, kterým se budu věnovat zvlášť.

Ke směrnici 2003/96

– Úvodní poznámky k použitelnosti směrnice 2003/96 na jaderné palivo

30. Jaderné palivo spadá do oblasti upravené Smlouvou o ESAE¹⁰. Je tedy nutné si položit otázku, zda sekundární předpisy přijaté na základě Smlouvy o ES¹¹ mohou upravovat zdanění takového produktu. V případě záporné odpovědi by totiž byla analýza první části druhé otázky bezpředmětná.

31. V době, kdy byla přijata směrnice 2003/96, upravoval vztah mezi Smlouvami o ES a ESAE čl. 305 odst. 2 Smlouvy o ES, podle něhož ustanovení [Smlouvy o ES] nemění ustanovení [Smlouvy o ESAE]¹². Toto pravidlo, které dává Smlouvě o ESAE a Smlouvě o ES tutéž právní sílu, však podle mě neřeší otázku použitelnosti ustanovení práva odvozeného ze Smlouvy o ES v oblasti, kterou upravuje Smlouva o ESAE. K této otázce lze přistoupit dvojím způsobem¹³.

32. První spočívá v tom, že jsou obě Společenství považována za naprosto oddělené a samostatné subjekty v příslušných oblastech. Akty přijaté na základě Smlouvy o ES se tedy nepoužijí v oblasti upravené Smlouvou o ESAE a naopak. Ve spojení se zásadou dělby pravomocí to tedy znamená, že jakákoli legislativní činnost prováděná ve sféře jedné ze smluv musí mít právní oporu v té které smlouvě. Smlouva o ESAE přitom není zdaleka tak rozvinutá jako Smlouva o ES. Nejenže se jakožto odvětvová smlouva omezuje od samého počátku na právní nástroje, které se v době jejího přijetí jeví jako nezbytné pro vývoj evropského jaderného průmyslu (nestanoví například žádnou obecnou pravomoc pro harmonizaci vnitrostátních právních předpisů), ale ani její působnost nebyla na rozdíl od Smlouvy o ES žádným podstatným způsobem rozšířena následnými pozměňujícími smlouvami.

33. Tento striktně „dualistický“ přístup tedy vyvolává vážné problémy v okamžiku, kdy evropské právo upravuje různorodé oblasti jako hospodářská soutěž, daně či dokonce životní prostředí a kdy není odůvodněné vyjmout ze sféry působnosti evropského zákonodárce statky či činnosti spadající od působnosti smlouvy o ESAE.

10 — Podle terminologie Smlouvy o ESAE jde o „speciální štěpné materiály“.

11 — Směrnice 2003/96 byla přijata před vstupem Lisabonské smlouvy v platnost. Jejím právním základem je článek 93 ES (stávající článek 113 SFEU).

12 — Od vstupu Lisabonské smlouvy v platnost se obdobné ustanovení nachází v čl. 106a odst. 3 Smlouvy o ESAE. Odstavec 1 tohoto článku dále výslovně jmenuje články smlouvy o SFEU, které se vztahují na Smlouvu o ESAE, avšak jde pouze o institucionální ustanovení.

13 — Viz Cusack, T. F., „A Tale of Two Treaties: an Assessment of the Euratom Treaty in Relation to the EC Treaty“, *Common Market Law Review*, č. 40/2003, s. 117 až 142 (zejména s. 127).

34. Upřednostňuji druhý přístup, podle něhož se Smlouva o ES jakožto obecný právní předpis vztahuje na veškeré statky, služby a činnosti, zatímco Smlouva o ESAE obsahuje pouze zvláštní pravidla, která si z povahy žádá jaderný průmysl. Akty sekundárního práva přijaté na základě Smlouvy o ES se tedy mohou vztahovat na statky i činnosti spadající do působnosti Smlouvy o ESAE, nestanoví-li uvedená smlouva jinak. Jsem si vědom právních problémů, jež tento přístup rovněž vyvolává, nicméně se mi jeví jako jednoduše překonatelné a v každém případě nemají vliv na projednávanou věc.

35. Tento přístup má podle všeho podporu i v judikatuře. V posudku 1/94 Soudní dvůr konstatoval, že „[j]elikož Smlouva [o ESAE] neobsahuje žádné ustanovení týkající se zahraničního obchodu, není možné zamezit použití dohod uzavřených na základě článku 113 Smlouvy o ES na mezinárodní obchod s výrobky [ESAE]“¹⁴. Pokud jde o Smlouvu o ESUO, Soudní dvůr rozhodl, že se Smlouva o EHS „[může] použít na výrobky spadající do působnosti Smlouvy o ESUO, pokud tyto otázky nejsou předmětem ustanovení Smlouvy o ESUO“¹⁵. Tento závěr je podle mě dokonale použitelný i pro Smlouvu o ESAE. Je pravda, že Soudní dvůr přednědávne spojil uplatnitelnost ustanovení Smlouvy o ES v oblasti upravené Smlouvou o ESAE s tím, že jde o *lex generalis* evropského práva¹⁶. Situace v této věci se však podle mě liší od situace dotčené v původním řízení. Zaprvé, šlo o otázku přímé použitelnosti ustanovení Smlouvy o ES v oblasti upravené Smlouvou o ESAE, a nikoli o určení toho, zda se mohou akty sekundárního práva přijaté na základě Smlouvy o ES použít na statky spadající do působnosti Smlouvy o ESAE. Zadruhé konstatování Soudního dvora, podle něhož tak podstatná zásada evropského právního řádu, jako je zásada zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti, platí v oblasti upravené Smlouvou o ESAE, podle mého názoru nutně neznamená, že se v situacích upravených Smlouvou o ESAE uplatní pouze obecné zásady zakotvené ve Smlouvě o ES.

36. Konečně mnou upřednostňovaný přístup již orgány podle všeho dlouhodobě používají v praxi. Akty přijaté pouze na základě Smlouvy o ES, jako je směrnice 85/337/EHS¹⁷, směrnice 98/34/ES¹⁸ či ve fiskální oblasti směrnice 2006/112/ES¹⁹, se totiž uplatňují bez rozdílu na statky a činnosti spadající do působnosti Smlouvy o ES (nyní Smlouva o FEU) a o ESAE. Nevidím tedy žádné formální překážky bránící tomu, aby se ustanovení směrnice 2003/96 mohla teoreticky použít i na jaderné palivo.

– Přímá aplikace směrnice 2003/96 na jaderné palivo

37. Článek 1 směrnice 2003/96 zavazuje členské státy k tomu, aby ukládaly spotřební daň z energetických produktů a elektřiny. Energetické produkty jsou vymezeny v čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice za pomoci kódů kombinované nomenklatury²⁰ pro určité produkty, kterými jsou v podstatě uhlí, zemní plyn a minerální oleje, jakož i některé deriváty. Odstavec 2 téhož článku na tento seznam přidává elektřinu. Jaderné palivo ve smyslu KernbrStG tedy k vyjmenovaným produktům nepatří.

38. Podle čl. 2 odst. 3 druhého a třetího pododstavce směrnice 2003/96 podléhají spotřební dani všechny další výrobky používané jako pohonná hmota, jakož i všechny další uhlovodíky s výjimkou rašeliny používané k topení²¹.

14 — Posudek 1/94 (EU:C:1994:384, bod 24).

15 — Rozsudek Hopkins a další (C-18/94, EU:C:1996:180, bod 14 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudek ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, body 87 až 91).

17 — Směrnice Rady 85/337/EHS ze dne 27. června 1985 o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí (Úř. věst. L 175, s. 40; Zvl. vyd. 15/01 s. 248).

18 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/34/ES ze dne 22. června 1998 o postupu při poskytování informací v oblasti norem a technických předpisů a pravidel pro služby informační společnosti (Úř. věst. L 204, s. 37; Zvl. vyd. 13/20, s. 337).

19 — Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

20 — Ve smyslu nařízení Komise (ES) č. 2031/2001 ze dne 6. srpna 2001, kterým se mění příloha 1 nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. L 279, s. 1).

21 — Článek 2 odst. 3 první pododstavec směrnice 2003/96 nerozšiřuje řadu produktů podléhajících spotřební dani. Týká se pouze způsobu určení úrovně zdanění u produktů, u nichž tato sazba nebyla vymezena v uvedené směrnici.

39. Článek 2 směrnice 2003/96 uvádí produkty podléhající spotřební dani, čímž současně vymezuje působnost této směrnice²².

40. Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 osvobozuje od spotřební daně „energetické produkty a elektřinu používané k výrobě elektřiny“. V projednávané věci jde tedy o to určit, zda se toto osvobození vztahuje i na jaderné palivo. Tento názor nezastávám z následujících důvodů.

41. Zaprvé v čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 jde výslovně o „energetické produkty“. Tento pojem je definován přesně v čl. 2 odst. 1 této směrnice omezeným taxativním výčtem výrobků určených kódy kombinované nomenklatury. Uvedený pojem v článku 14 uvedené směrnice nemůže mít jiný význam než v uvedeném článku 2. Bylo by totiž nelogické se domnívat, že by zákonodárce v tomtéž předpise použil identický výraz pro dva různé pojmy.

42. Je sice pravda, že kromě výrobků uvedených v čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96 se spotřební daň uplatní i na jiné výrobky používané jako pohonná hmota a na jiné uhlovodíky používané jako palivo. Osvobození podle článku 14 téže směrnice tedy logicky platí i pro tyto dva druhy výrobků, tj. v tomto případě pro uhlovodíky používané jako palivo k výrobě elektřiny. Jaderné palivo dotčené v projednávané věci však není uhlovodík: jde totiž o specifické izotopy plutonia a uranu²³.

43. Zadržím, jak jsem již uvedl v bodě 32 tohoto stanoviska, působnost směrnice 2003/96 vymezuje její článek 2. Její článek 14 se tedy nepoužije nad rámec takto vymezené působnosti na výrobky, které do něj nespadají, aby je tímto osvobodil od daně, které nepodléhají.

44. Podle mého názoru je tedy jasné, že se směrnice 2003/96, a konkrétně její čl. 14 odst. 1 písm. a), na jaderné palivo nevztahuje.

– Aplikace per analogiam

45. Předkládající soud se rovněž táže, zda lze na jaderné palivo aplikovat směrnici 2003/96, či alespoň její čl. 14 odst. 1 písm. a) *per analogiam*. Přiznávám, že je pro mě obtížné pochopit, jak by k tomu mohlo dojít. Citované ustanovení stanoví případy osvobození od spotřební daně. Nemůže se tedy ani analogicky použít na výrobky, které této dani nepodléhají. Jaderné palivo by nejprve muselo spadat do režimu směrnice 2003/96. Podle mého názoru je naprosto nemyslitelné zdanit na základě analogie výrobek, který této dani nepodléhá. Mezi jaderným palivem a výrobky podléhajícími spotřební dani navíc nelze z tohoto pohledu nalézt jakoukoli analogii. Směrnice 2003/96 nezdaňuje výrobky sloužící k výrobě elektřiny, ale energetické produkty vymezené v této směrnici bez ohledu na jejich využití. To, že jaderné palivo není do tohoto předpisu zahrnuto, není mezerou v právu, kterou by bylo třeba překlenout analogickým výkladem.

46. Nanejvýše lze navrhnout, že by se na projednávanou věc analogicky použil rozsudek Soudního dvora ve věci Braathens²⁴. Odůvodnit to lze následovně. V tomto rozsudku Soudní dvůr při výkladu směrnice 92/81/EHS²⁵, jež předcházela směrnici 2003/96, týkající se osvobození pro palivo používané v letecké dopravě [stávající čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96] rozhodl, že takové osvobození vylučuje, aby se na osvobozené výrobky vztahovala nejen spotřební daň, ale i ostatní vnitrostátní daně, které lze obvykle ukládat na výrobky podléhající spotřební dani²⁶. Podle Soudního dvora by takové vnitrostátní daně vedly k neúčinnosti osvobození od daně stanoveného ve směrnici 98/281²⁷. Zdanění

22 — Rozsah působnosti je omezen též výjimkami stanovenými v čl. 2 odst. 4 směrnice 2003/96, které jsou v projednávané věci irelevantní.

23 — Podle mě se navíc ani nejedná o palivo. Výraz „jaderné palivo“ je zjednodušený, neboť jaderná elektrárna ve skutečnosti funguje na základě řízené řetězové reakce, a nikoli spalování paliva, jako je tomu u „klasických“ elektráren.

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

25 — Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (Úř. věst. L 316, s. 12).

26 — Tato možnost vyplývá z čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 (viz též bod 51 tohoto stanoviska).

27 — Viz rozsudek Braathens (EU:C:1999:291, bod 24).

musí být stejně tak vyloučeno u energetických produktů sloužících k výrobě elektřiny, které jsou osvobozeny od spotřební daně na základě čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Pokud nelze vnitrostátní daní zatížit energetické produkty sloužící k výrobě elektřiny, mělo by to samé platit analogicky i pro ostatní produkty, které slouží k výrobě elektřiny, byť nejde o energetické produkty ve smyslu směrnice 2003/96, jako je například jaderné palivo.

47. Tato úvaha se mi však jeví jako nesprávná. Článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 nezavádí žádnou obecnou zásadu pro osvobození produktů sloužících k výrobě elektřiny. Tato směrnice zavádí harmonizovaný systém zdanění energetických produktů a elektřiny a osvobození energetických produktů používaných k výrobě elektřiny spadá do tohoto striktního rámce²⁸. Rozsudek ve věci Braathens se konkrétně týká produktu spadajícího do působnosti směrnice 92/81, který je výslovně osvobozen od daně. Jeho smyslem bylo pouze zaručit účinnost tohoto osvobození, a nikoli je rozšířit. Extenzivní výklad by překračoval působnost směrnice 2003/96, ohrozil její cíl spočívající v harmonizaci a byl by v rozporu s pravomocí členských států zavádět mimo harmonizovanou oblast nepřímé daně, jak potvrzuje čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118.

48. Dospívám tedy k závěru, že se směrnice 2003/96 nevztahuje na daň z používání jaderného paliva v jaderných elektrárnách, a takové dani tedy nebrání.

– Ke směrnici 2008/118

49. V rámci druhé části druhé otázky se předkládající soud táže, zda lze spornou daň považovat za nepřímou daň z elektřiny. Na úvod musím podotknout, že pokud by tomu tak bylo, tato daň by byla v rozporu s ustanoveními směrnice 2008/118 a směrnice 2003/96. Tuto daň však podle mého názoru nelze kvalifikovat jako nepřímou daň z elektřiny.

– K možnosti dále zdaňovat produkty podléhající spotřební dani

50. Článek 1 odst. 2 směrnice 2008/118 umožňuje členským státům vybírat ze zboží podléhajícího spotřební dani (včetně elektřiny) ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla unijního práva platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty. K těmto pravidlům patří úprava stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.

51. Podle předkládajícího soudu není daň, o níž je veden spor v původním řízení, vybírána ze zvláštních důvodů, neboť je odváděna do spolkového rozpočtu. Posouzení účelu daně spadá v každém případě do pravomoci vnitrostátních orgánů a soudů, které však musí brát v úvahu velmi přísná kritéria stanovená v judikatuře Soudního dvora²⁹. Konstatuje-li vnitrostátní soud, že předmětná daň tato kritéria nesplňuje, nelze ji považovat za daň, která je v souladu s čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.

52. Pokud jde o dodržování unijních daňových pravidel, daň sporná v původním řízení podle mého názoru nespĺňuje ani tuto podmínku. Ve věci v původním řízení může jít samozřejmě pouze o pravidla v oblasti spotřebních daní, neboť sporná daň není v ničem podobná dani z přidané hodnoty.

53. Zajisté platí, že podle judikatury Soudního dvora čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 vyžaduje pouze to, aby byla daň v souladu s obecnou strukturou daní v unijním právu³⁰. Sporná daň se mi však nejeví být v souladu s pravidly v oblasti spotřebních daní z elektřiny ani z hlediska obecné struktury.

28 — Viz body 41 až 44 tohoto stanoviska.

29 — Rozsudek *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, body 27 až 32).

30 — Rozsudek *EKW a Wein & Co* (C-437/97, EU:C:2000:110, bod 47).

54. Zprvce se od ní jasně liší, co se týče základu daně. U spotřební daně tvoří základ daně sám zdaňovaný výrobek, tj. určité množství elektřiny, zatímco základem daně u dotčené daně je jaderné palivo – tj. výrobní faktor – přičemž případné propojení daně s určitým množstvím elektřiny by bylo možné jedině za použití dalšího výpočtu.

55. Zadruhé povinnost ke spotřební dani vzniká až v okamžiku distribuce spotřebitelům³¹, zatímco u sporné daně vzniká v okamžiku, kdy je jaderné palivo použito v reaktoru, tj. ještě před vyrobením elektřiny. Rozdíl není jen chronologický, neboť se mění i osoba povinná k dani. U spotřební daně je totiž k dani povinný distributor či další distributor elektřiny, zatímco u dotčené daně jde o výrobce. To také znamená, že pokud je elektřina exportována do jiného členského státu, spornou daň vybírá stát výroby (v Německu), zatímco spotřební daň je vybírána ve státě spotřeby³².

56. Konečně zatřetí kontrola platby sporné daně vyžaduje, aby osoba povinná k dani vyplnila daňové přiznání v okamžiku vzniku daňové povinnosti. Z výše uvedené judikatury³³ lze přitom dovodit, že čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 nepovoluje zavádět daně, které by hospodářské subjekty zatěžovaly jinými formalitami, než které stanoví unijní předpisy o spotřební dani či dani z přidané hodnoty.

57. Jsem tedy toho názoru, že daň, která je předmětem sporu v původním řízení, nesplňuje podmínky stanovené v čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, i kdyby ji bylo možné považovat za nepřímou daň z elektřiny. Za takovou daň však podle mého názoru považována být nemůže.

– Ke kvalifikaci sporné daně jako nepřímé daně z elektřiny

58. Předkládající soud se táže, zda lze daň spornou v původním řízení považovat za nepřímou daň z elektřiny, neboť je proporcionální k množství elektřiny vyrobené z daného množství jaderného paliva. Nejsem však přesvědčen, že by tento vztah proporcionality byl v tomto ohledu dostatečný.

59. Aby totiž mohlo jít o daň z určitého výrobku, musí být uložena ze spotřeby tohoto výrobku. K tomu může dojít buď přímo³⁴, anebo nepřímo integrací daně do ceny výrobku. Daně vybírané ve fázi výroby, jako by tomu případně bylo u daně sporné v původním řízení, pokud by byla považována za daň z elektřiny, mohou být pouze nepřímými daněmi, neboť k jejich uplatnění dochází v okamžiku, kdy zdaňovaný výrobek dosud neexistuje.

60. Daň sporná v původním řízení je jednoznačně zátěží, která se projeví ve výrobních nákladech jaderných elektráren. Tyto náklady jsou základem pro ceny elektřiny určované těmito elektrárnami. To se mi však nejeví jako dostatečné k tomu, aby byla předmětná daň považována za daň z elektřiny. Jak totiž správně podotkla Komise, podle takové logiky by bylo možné považovat za nepřímé daně z elektřiny všechny poplatky a daně odváděné producenty elektřiny, včetně např. daně z příjmu právnických osob, jejíž základ, tj. zdaňovaný výsledek, je rovněž do určité míry úměrný množství vyrobené elektřiny³⁵.

31 — Článek 21 odst. 5 první pododstavec směrnice 2003/96. Viz rovněž rozsudek Komise v. Polsko (C-475/07, EU:C:2009:86, bod 50).

32 — Rozsudek Komise v. Polsko (EU:C:2009:86, bod 56).

33 — Rozsudek EKW a Wein & Co (EU:C:2000:110, bod 46).

34 — To byl i případ daně dotčené ve věci, v níž byl vydán rozsudek Braathens (EU:C:1999:291). Šlo o daň vybíranou na výstupu při spotřebě zdaňovaného zboží přímo od spotřebitele, který ji byl povinen odvést. Právě díky tomuto znaku je podle mého názoru obtížné použít jako kritérium pro kvalifikaci daně sporné v původním řízení v této věci, která se týká daně vybírané na vstupu u výrobce, fakt, že mezi spotřebou zdaňovaného zboží a zdanitelným plněním existuje přímá a neoddělitelná vazba, což Soudní dvůr konstatoval v tomto rozsudku.

35 — I když je daň z příjmů právnických osob podle klasické typologie přímou daní, jakmile je přenesena na výrobek, jako je elektřina, stává se daní nepřímou. Jde o stejnou logiku jako v případě dotčené daně.

61. Aby bylo možné konstatovat, že je daň vybírána na vstupu (ve fázi výroby) ukládána ze spotřeby výrobků, musela by být přesná částka daně zahrnuta do ceny každého jednotlivého výrobku uvedeného do oběhu ke spotřebě tak, aby tato daň by byla nulová pro výrobce či distributora, který coby osoba povinná k dani slouží pouze jako prostředník mezi státem a spotřebitelem, jenž nese daňovou zátěž.

62. U daně odváděné pouze některými výrobci elektřiny se mi to však nejeví jako možné. Elektřina je specifickým produktem, jenž existuje pouze ve formě napětí v elektrické síti. Jakmile vyrobená elektřina vstoupí do sítě, nelze již zjistit, od kterého výrobce pochází. Ačkoli se cena jednotlivých výrobců za vstup elektřiny do sítě může do určité míry lišit, cena za její dodávání spotřebitelům již tento rozdíl nemůže odrážet. Spotřebitelé totiž platí jednotnou cenu za elektřinu pocházející od všech výrobců. Bylo by tedy nemožné určit částku sporné daně placené spotřebiteli za dané množství elektřiny. Tato daň tedy nemůže být kvalifikována jako daň z elektřiny.

63. Pokud jde konečně o poslední problém nastolený v rámci druhé otázky předkládajícího soudu, rozhodující není abstraktní možnost přenést daň na spotřebitele (a tedy kvalifikace daně jako nepřímé), ale nemožnost přenést ji v konkrétním případě trhu s elektřinou.

64. Daň sporná v původním řízení tedy není nepřímou daní z elektřiny a čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 se na ni tedy nevztahuje. Ve skutečnosti jde o daň z jiných výrobků, než je zboží podléhající spotřební dani ve smyslu odstavce 3 písm. a) téhož článku, jejíž výběr pouze nesmí vést k formalitám při přechodu hranice. Jelikož při výběru sporné daně k takovým formalitám nedochází, směrnice 2008/118 takové dani nebrání.

Odpověď na druhou otázku

65. Vzhledem k výše uvedenému není podle mého názoru třeba odpovídat na druhou otázku v tom smyslu, že směrnice 2003/96 a 2008/118 nebrání tomu, aby byla vybírána daň z jaderného paliva ukládaná za používání tohoto paliva k výrobě elektřiny.

Ke třetí předběžné otázce

66. Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda osoba povinná odvádět daň spornou v původním řízení může protestovat proti uložení této daně z důvodu, že jde o státní podporu, která je v rozporu s vnitřním trhem ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Dále se táže, zda lze uvedenou daň ve skutečnosti kvalifikovat jako státní podporu. Věnovat se budu nejprve druhé z těchto otázek, ačkoli je předkládající soud položil v opačném pořadí.

67. Podle ustálené judikatury Soudního dvora může být daňové opatření státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU³⁶. Je tomu tak v případě, že uvedené daňové opatření snižuje náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, neboť příjemce daňově zvýhodňuje. Toto opatření musí dále zvýhodňovat „určité podniky či výrobu“ oproti jiným, které se z hlediska cíle sledovaného dotčeným režimem nachází ve skutkové a právně srovnatelné situaci³⁷. Při posuzování těchto opatření je tedy selektivnost výhody klíčovým kritériem z kumulativního výčtu čtyř kritérií stanovených v uvedeném ustanovení Smlouvy o FEU.

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

37 — Rozsudek Komise a Španělsko v. Vláda Gibraltarů a Spojeného království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 71 a 75, jakož i citovaná judikatura).

68. Určení referenčního rámce je podle Soudního dvora zvláště důležité v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému ‚obvyklému‘ zdanění³⁸. Je tedy třeba si položit otázku, zda jsou v systému obvyklého zdanění ostatní výrobci elektřiny zvýhodnění ve srovnání s jadernými elektrárnami.

69. Je nesporné, že německé právní předpisy nezdaňují obecně výrobu elektřiny na vstupu. Uložení nové daně pouze některým z podniků, jejichž situace je srovnatelná, však může mít za určitých podmínek tentýž důsledek jako osvobození od již existující daně³⁹. Lze si tedy představit obecný daňový systém, v jehož rámci by všichni výrobci elektřiny odváděli stejnou daň⁴⁰?

70. Specifickou vlastností elektřiny je to, že ji lze vyrábět velmi rozdílnými způsoby, tj. spalováním fosilních paliv (uhlí, zemní plyn či ropa) a jejich derivátů, jadernou reakcí či využitím obnovitelných zdrojů energie, jako jsou voda, vítr, solární či geotermální energie atd.

71. Jeví se mi tedy jako nemožné vytvořit systém zdaňování na vstupu, který by rovnocenným způsobem reflektoval všechny tyto výrobní postupy⁴¹. Jinými slovy, situace podniků vyrábějících elektřinu těmito rozdílnými technologiemi není z faktického hlediska srovnatelná, co se týče jejich případného zdanění na vstupu. Společný mají pouze finální produkt – elektřinu. Jak jsem přitom konstatoval v bodě 64 tohoto stanoviska, daň sporná v původním řízení není ani nepřímou daní z elektřiny. Taková daň ukládaná z elektřiny ve fázi výroby by navíc byla v rozporu s ustanoveními směrnice 2003/96 ve spojení se směrnicí 2008/118⁴².

72. To, že výroba elektřiny jiným způsobem než v jaderné elektrárně, není na vstupu zdaňována, tedy není z pohledu obecného daňového systému výhodou, neboť takový systém nemůže existovat. Daň sporná v původním řízení je tedy zvláštní daní, která se uplatní pouze v odvětví jaderné energie.

73. Jelikož takový systém obecného zdaňování výrobců elektřiny na vstupu není myslitelný jako referenční rámec, skutečnost, že tito výrobci nejsou součástí takového systému, nelze chápat jako snižování nákladů, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku.

74. Výrobcům elektřiny používajícím jiné zdroje energie než jaderné palivo se tedy ve srovnání s obecným systémem nedostává zvláštního daňového zacházení, které by bylo možné kvalifikovat jako státní podporu. Není tedy nutné – a ostatně ani relevantní – klást si otázku, zda se dotčené podniky nacházejí z hlediska cílů sledovaných systémem zdanění, který slouží jako referenční rámec, ve skutkové a právně srovnatelné situaci.

75. Dále je třeba dodat, že rozdílné techniky výroby elektřiny se liší i z hlediska environmentálních nákladů, dopadu na trh práce, více či méně negativních vlivů na lidské zdraví, veřejnou bezpečnost atd. Ačkoli spolu tedy podniky používající tyto rozdílné technologie do určité míry soutěží z důvodu, že vyrábí tentýž produkt – elektřinu⁴³ – jejich situace není z faktického hlediska totožná. Orgány veřejné moci tedy mohou vůči těmto výrobcům elektřiny přijmout opatření, která považují za vhodná, aniž půjde automaticky o selektivní státní podporu ve prospěch jiných podniků⁴⁴.

38 — Rozsudek Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56).

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

40 — Nesdílím názor žalobkyně v původním řízení, který uvedla ve svých vyjádřeních a podle něhož je třeba srovnávat pouze výrobce elektřiny neprodukcující oxid uhličitý (CO₂) (tj. výrobce využívající jadernou energii a obnovitelné zdroje). Produkce CO₂ totiž nemá se zdaňováním na vstupu nic společného. Podle této logiky by bylo možné rozlišovat jadernou energii produkující „jaderný odpad“, jehož zpracování je nákladné, od obnovitelných zdrojů energie, které jsou z pohledu životního prostředí neutrální.

41 — Navíc je nutné dodat, že zdaňování fosilních paliv, která jsou energetickými produkty ve smyslu směrnice 2003/96, je zakázáno na základě čl. 14 odst. 1 písm. a) této směrnice.

42 — Viz body 50 až 57 tohoto stanoviska.

43 — Pouze do určité míry, neboť trh s elektřinou není v plné míře konkurenční. Jako každý trh s energií závisí značně i na politických rozhodnutích.

44 — Příkladem takových opatření je zavedení systému povolenek na emise skleníkových plynů, který zohledňuje vliv spalování fosilních paliv na životní prostředí.

76. Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že skutečnost, že se daň, která je předmětem sporu v původním řízení, uplatní pouze ve vztahu k podnikům, které průmyslově vyrábí elektřinu z jaderného paliva, není státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Není tedy nutné zkoumat, zda může podnik proti takové podpoře protestovat za účelem osvobození od daně.

Ke čtvrté předběžné otázce

77. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení Smlouvy o ESAE brání dani sporné v původním řízení, aniž upřesňuje konkrétní dotčená ustanovení. Z odůvodnění předkládacího rozhodnutí však vyplývá, že jde konkrétně o ustanovení článků 93 AE, 191 AE a 192 AE.

78. Na základě uvedeného odůvodnění se jeví, že předkládající soud má pochybnosti stran souladu sporné daně s citovanými ustanoveními Smlouvy ESAE vzhledem ke koncepci a k tomu, že je tato daň ve vnitrostátní právní úpravě vymezena jako daň ukládaná z výrobků, tj. z jaderného paliva. Uvedená daň, která je vyčíslována na základě množství jaderného paliva však má ve skutečnosti smíšenou povahu. Je ukládána v okamžiku použití tohoto paliva pro výrobu elektřiny, což je jediný způsob využití podléhající dani⁴⁵. Osobou povinnou k dani je provozovatel jaderné elektrárny, který nese i ekonomickou zátěž. Zdaňované jaderné palivo je současně nezbytné pro provoz jaderných elektráren, jelikož nemá substitut. Provozovatel jaderné elektrárny má jinými slovy na výběr buď používat zdaňovaný produkt, anebo ukončit činnost. Z tohoto pohledu je sporná daň z hlediska svých důsledků spíše daní z ekonomické činnosti provozovatelů jaderných elektráren, a nikoli skutečnou daní z výrobku. Pokud jde o soulad daně s citovanými ustanoveními Smlouvy o ESAE, sporná daň vyvolává z tohoto úhlu pohledu podle mého názoru méně pochybností.

79. Zaprvé článek 93 AE zakazuje všechna cla, poplatky s účinkem rovnocenným množstevním omezením a množstevní omezení dovozu a vývozu zboží uvedeného na seznamech obsažených v příloze IV Smlouvy o ESAE mezi členskými státy, k nimž patří i jednotlivé druhy jaderného paliva. Tento článek tedy *víceméně* odpovídá stávajícím článkům 30 SFEU a 34 SFEU. Podle vyjádření žalobkyně v původním řízení se veškeré jaderné palivo používané v Německu dováží, takže sporná daň je ukládána pouze na dovážené zboží, čímž zvyšuje náklady na jeho používání. Je tedy podle ní poplatkem s účinkem rovnocenným clu.

80. Podle mého však nelze spornou daň užitečně posoudit ve světle článku 93 AE. Jak jsem již uvedl v bodě 78 tohoto stanoviska, tato daň musí být totiž chápána spíše jako daň z činnosti spočívající ve výrobě elektřiny, takže uvedená daň zvyšuje nanejvýše náklady na tuto činnost⁴⁶. Cílem článku 93 AE však je chránit volný pohyb zboží, a nikoli činnosti realizované prostřednictvím tohoto zboží.

81. Navíc silně pochybuji o tom, že by zde bylo možné hovořit o skutečném obchodu a pohybu. Jaderné palivo („speciální štěpné materiály“) má mezi zbožím spadajícím do působnosti Smlouvy o ESAE zvláštní postavení. Podle článků 57 AE až 59 AE má v rámci Společenství monopol k nákupu těchto materiálů agentura založená Smlouvou o ESAE a tento materiál zůstává podle článku 86 AE ve vlastnictví Společenství. Členské státy, osoby a podniky mají na základě článku 87 AE pouze právo k jeho využívání a spotřebě.

82. Konečně, jak podotkla německá vláda ve svém vyjádření, daň, která má zjevně fiskální charakter a není vybírána z důvodu, že byla překročena hranice členského státu, který ji zavedl, spadá do obecného systému vnitrostátních daní ve smyslu článku 110 SFEU a není poplatkem s účinkem rovnocenným clu. To, že je taková daň ukládána pouze na výrobky dovážené, neboť se ve státě nevyrábí, není důvodem pro to, aby byla kvalifikována jako poplatek s účinkem rovnocenným clu,

45 — Sporná daň se nevztahuje na jiné způsoby použití téhož materiálu, např. lékařské či vědecké.

46 — Jde tedy o opačnou situaci, než byla situace analyzovaná v rozsudku ve Schöttle (20/76, EU:C:1977:26), který cituje žalobkyně v původním řízení a v němž byla daň z činnosti (v tomto případě z přepravy) kvalifikována jako nepřímá daň ze zboží.

a nikoli vnitrostátní daň, když je součástí obecného systému vnitrostátních daní ukládaných systematicky na výrobky podle objektivních kritérií, která jsou uplatňována nezávisle na původu těchto výrobků. Článek 110 SFEU nelze uplatnit proti vnitrostátním daním ukládaným na dovážené výrobky v případě, že neexistuje obdobná či konkurující vnitrostátní výroba. Neposkytuje konkrétně základ pro postihu nepřiměřenosti úrovně zdanění, které členský stát případně zavede pro určité výrobky bez diskriminačního či protekcionistického účinku⁴⁷.

83. Daň sporná v původním řízení, jež nesouvisí s překročením hranic, se uplatní bez rozdílu na všechny dotčené výrobky, které jsou ostatně podle tvrzení žalobkyně v původním řízení pouze dováženy, neboť vnitrostátní výroba neexistuje. Tato daň tak musí být posuzována jakožto vnitrostátní daň, a nikoli jako poplatek s účinkem rovnocenným clu. Jelikož není diskriminační, není v rozporu s článkem 110 SFEU a není třeba zkoumat, zda se toto ustanovení uplatní v oblasti upravené Smlouvou o ESAE.

84. Zastávám tedy názor, že se článek 93 AE na spornou daň nevztahuje.

85. Zadruhé článek 191 AE stanoví, že Společenství požívá na území členských států výsad a imunit, které jsou zakotveny v protokolu o výsadách a imunitách Evropské unie. Předkládající soud se táže, zda tento článek ve spojení s článkem článku 3 prvním pododstavcem uvedeného protokolu týkajícím se osvobození Unie a jejího majetku od přímých daní, nebrání sporné dani z důvodu vlastnického režimu, kterým se řídí speciální štěpné materiály a jež zmiňují v bodě 81 tohoto stanoviska.

86. Odpověď musí být podle mého názoru nutně záporná. Znovu opakuji, že sporná daň je ukládána z činnosti provozovatelů jaderných elektráren v okamžiku, kdy již nabyli uživatelská práva k jadernému palivu. Uvedení provozovatelé odvádí daň a nesou daňovou zátěž, což se Společenství nijak nedotýká.

87. Na jednání žalobkyně v původním řízení potvrdila, že podle německého daňového práva slouží zboží podléhající spotřební dani jako ručení za zaplacení daně, která je z něj odváděna. Společenství jakožto vlastník jaderného paliva by tedy mohlo ručit za to, že osoba povinná odvést spornou daň tuto daň zaplatí, což by bylo v rozporu s článkem 3 protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Evropské unie. I v takovém případě – což Soudní dvůr nebude moci v projednávané věci ověřit, jelikož předkládací usnesení ani vyjádření účastníků nepřináší v této otázce informace – nejsem přesvědčen, že by případná neslučitelnost systému ručení za zaplacení vnitrostátní daně s unijním právem mohla vést k automatické neplatnosti této daně z pohledu tohoto práva. Vnitrostátní soudy v případě potřeby tuto úpravu ručení nanejvýše ponechají bez aplikace.

88. Článek 191 AE tedy podle mého názoru nebrání sporné dani.

89. Zatřetí podle článku 192 druhého pododstavce EA se členské státy zdrží všech opatření, která by mohla ohrozit plnění Smlouvy o ESAE. K cílům smlouvy, které konkrétně zmiňuje předkládající soud v předkládacím rozhodnutí, patří pravidelné a rovnoměrné zásobování všech uživatelů jadernými palivy ve smyslu článku 2 písm. d) AE.

90. Jak jsem však již uvedl, sporná daň se netýká zásobování jaderným palivem, ale jeho používání. Jak ostatně uvádí sám předkládající soud, cíl stanovený v článku 2 písm. d) AE je konkretizován v článku 52 AE. Posledně uvedený článek kromě založení agentury, jejímž hlavním cílem je právě zajistit zásobování, zakazuje zvýhodňovat určité uživatele. Sporná daň prokazatelně tento účinek nemá.

47 — Viz zejména rozsudek *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, body 34, 35 a 38).

91. Článek 1 AE obecněji ukládá Společenství jakožto obecné poslání, aby vytvořila *podmínky* nezbytné pro rychlé vybudování a růst jaderného průmyslu. Opatření přijímaná pro účely plnění tohoto poslání jsou uvedena v článku 2 AE. Smlouva o ESAE nevyžaduje, aby členské státy zaváděly či rozvíjely jadernou energii jako takovou, a tím méně jadernou energii osvobozenou od jakýchkoli daní.

92. Podle mého názoru tedy ustanovení Smlouvy o ESAE nebrání dani z jaderného paliva, která je vybírána z používání tohoto paliva k výrobě elektřiny.

Závěry

93. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Finanzgericht Hamburg následujícím způsobem:

- „1) Vnitrostátní soud je oprávněn podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, i když probíhá vnitrostátní řízení o kontrole ústavnosti ustanovení vnitrostátního práva, které je základem pro individuální akt dotčený ve věci v původním řízení.
- 2) Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, a směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS nebrání tomu, aby byla vybírána daň z jaderného paliva ukládaná za používání tohoto paliva k výrobě elektřiny.
- 3) Skutečnost, že se taková daň uplatní pouze ve vztahu k podnikům, které průmyslově vyrábí elektřinu z jaderného paliva, není státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Není tedy nutné zkoumat, zda může podnik proti takové podpoře protestovat s cílem domoci se osvobození od daně.
- 4) Takové dani nebrání ani ustanovení Smlouvy o ESAE.“