



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MACIEJA SZPUNARA  
przedstawiona w dniu 3 lutego 2015 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-5/14

**Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH**  
**przeciwko**  
**Hauptzollamt Osnabrück**  
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym  
złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne — Uregulowanie państwa członkowskiego przewidujące podatek od paliw jądrowych — Zgodność z konstytucją krajową i z prawem Unii — Dyrektywa 2003/96/WE — Artykuły 2 i 14 — Dyrektywa 2008/118/WE — Artykuł 1 — Artykuł 107 TFUE — Artykuły 93 EWEA, 191 EWEA i 192 EWEA

### Wprowadzenie

1. Czy prawo Unii stoi na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku od wykorzystania materiałów rozszczepialnych obciążającego operatorów elektrowni jądrowych? Finanzgericht Hamburg (sąd finansowy w Hamburgu, Niemcy) przedstawia w istocie takie właśnie pytanie.
2. Pytanie to składa się z kilku części. W istocie dotyczy ono postanowień traktatu FUE, traktatu EWEA oraz relacji pomiędzy tymi dwoma traktatami. Niezbędne będzie także zbadanie zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej.
3. Na koniec, a raczej przed rozpoczęciem dalszych rozważań, będzie należało zbadać problem związku pomiędzy procedurą prejudycjalną a procedurami kontroli zgodności z konstytucją w państwach członkowskich.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

4. Ramy prawne niniejszej sprawy na poziomie prawa pierwotnego stanowią art. 107 TFUE i 267 TFUE, a także art. 93 EWEA, 191 EWEA i 192 EWEA. Postanowienia te są wystarczająco znane, więc nie przytaczam ich treści.

<sup>1</sup> — Język oryginału: francuski.

5. Zharmonizowany system podatku akcyzowego od produktów energetycznych i energii elektrycznej oparty jest na dyrektywie Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG<sup>2</sup>, oraz na dyrektywie Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej<sup>3</sup>. Pierwsza z tych dyrektyw ustanawia zasady ogólne systemu podatku akcyzowego, podczas gdy druga z nich reguluje dokładniej opodatkowanie produktów energetycznych i energii elektrycznej.

6. Artykuły 1 i 2 dyrektywy 2003/96 stanowią:

*„Artykuł 1*

Państwa członkowskie nakładają podatki na produkty energetyczne i energię elektryczną zgodnie z niniejszą dyrektywą.

*Artykuł 2*

1. Dla celów niniejszej dyrektywy, pojęcie »produktów energetycznych« stosuje się do produktów:

- a) objętych kodami CN [od] 1507 do 1518, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe;
- b) objętych kodami CN 2701, 2702 i [od] 2704 do 2715;
- c) objętych kodami CN 2901 i 2902;
- d) objętych kodem CN 2905 11 00, które nie są pochodzenia syntetycznego, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe;
- e) objętych kodem CN 3403;
- f) objętych kodem CN 3811;
- g) objętych kodem CN 3817;
- h) objętych kodem CN 3824 90 99, jeśli są one przeznaczone do stosowania jako paliwo do ogrzewania lub paliwo silnikowe.

2. Niniejsza dyrektywa ma również zastosowanie do energii elektrycznej objętej kodem CN 2716.

3. W przypadku przeznaczenia do wykorzystania, oferowania na sprzedaż lub wykorzystywania jako paliwa silnikowego lub paliwa do ogrzewania produkty energetyczne inne niż te, których poziom opodatkowania został określony w niniejszej dyrektywie, podlegają podatkowi zgodnie z wykorzystaniem, według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowego.

Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1 wszelkie produkty przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane jako paliwo silnikowe lub jako dodatek lub rozcieńczalnik do paliw silnikowych, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego paliwa silnikowego.

2 — Dz.U. 2009, L 9, s. 12.

3 — Dz.U. L 283, s. 51.

Oprócz podlegających opodatkowaniu produktów wymienionych w ust. 1 wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem torfu, przeznaczone do wykorzystania, oferowane na sprzedaż lub wykorzystywane do ogrzewania, podlegają opodatkowaniu według stawki przyjętej dla równoważnego produktu energetycznego.

[...]”.

7. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 stanowi:

„Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie 92/12/EWG w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom:

- a) produkty energetyczne i energia elektryczna wykorzystywana do produkcji energii elektrycznej oraz energia elektryczna wykorzystywana do utrzymania zdolności do produkcji energii elektrycznej. Państwa członkowskie mogą jednakże ze względów polityki ochrony środowiska poddać te produkty opodatkowaniu bez konieczności uwzględniania minimalnych poziomów opodatkowania ustanowionych w niniejszej dyrektywie [...]”.

8. Artykuł 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

- a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą 2003/96/WE;

[...]

2. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, pod warunkiem że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

3. Państwa członkowskie mogą nakładać podatki na:

- a) produkty inne niż wyroby akcyzowe;

[...]

Nakładanie takich podatków nie może jednak powodować zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic w handlu pomiędzy państwami członkowskimi”.

## *Prawo niemieckie*

9. Podatek sporny w postępowaniu głównym został wprowadzony na mocy Kernbrennstoffsteuergesetz (ustawy w sprawie podatku od paliw jądrowych) z dnia 8 grudnia 2010 r. (zwanej dalej „KernbrStG”)<sup>4</sup>. Zgodnie z tą ustawą paliwa jądrowe wykorzystywane do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej podlegają podatkowi od paliw jądrowych. Paliwa jądrowe to pluton 239 i 241, oraz uran 233 i 235. Stawka opodatkowania jest ustalana od grama tych paliw i wynosi 145 EUR. Podatek jest należny od chwili, w której paliwa są wykorzystywane po raz pierwszy w reaktorze jądrowym i w której zainicjowana zostaje reakcja łańcuchowa. Podatnikiem tego podatku jest operator instalacji służącej do produkcji jądrowej energii elektrycznej uzyskanej poprzez rozszczepienie materiałów rozszczepialnych (elektrowni jądrowej).

### **Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem**

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, spółka prawa niemieckiego, jest operatorem elektrowni jądrowej w Lingen (Niemcy). W deklaracji podatkowej z dnia 13 lipca 2011 r. zgłosiła ona kwotę 154 117 745 EUR z tytułu podatku od paliw jądrowych za paliwa wykorzystane w jej reaktorach w czerwcu tego roku. Równocześnie wniosła ona do sądu odsyłającego skargę przeciwko właściwemu organowi podatkowemu, Hauptzollamt Osnabrück (głównemu urzędowi celnemu w Osnabrücku), podważającą zgodność tego podatku z prawem Unii.

11. W równoległym postępowaniu z udziałem innego operatora elektrowni jądrowej sąd odsyłający zwrócił się do Bundesverfassungsgericht (federalnego sądu konstytucyjnego) z pytaniem o zgodność KernbrStG z konstytucją. Zgodnie z dostępnymi informacjami postępowanie to jest nadal w toku.

12. W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 267 zdanie drugie w związku ze zdaniem pierwszym lit. b) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) uprawnia sąd państwa członkowskiego do skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytań, które stawiane mu są w związku z legalnością ustawy krajowej odnośnie do wykładni prawa Unii, również wtedy, gdy sąd ten z jednej strony nie tylko ma wątpliwości co do zgodności ustawy z prawem Unii, ale z drugiej strony doszedł również do przekonania, że ustawa krajowa jest sprzeczna z konstytucją krajową, i z tego powodu w równoległej sprawie zwrócił się już do [sądu konstytucyjnego], który na podstawie prawa krajowego jest wyłącznie uprawniony do stwierdzania niekonstytucyjności ustaw, ale jeszcze nie wydał orzeczenia?

W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:

- 2) Czy dyrektywy 2008/118 i 2003/96, przyjęte w celu harmonizacji podatków akcyzowych w odniesieniu do produktów energetycznych i energii elektrycznej w ramach Unii, stoją na przeszkodzie wprowadzeniu podatku krajowego nakładanego na paliwa jądrowe, które wykorzystywane są do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej? Czy zależy to od tego, czy można oczekiwać, że podatek krajowy może zostać przerzucony poprzez cenę energii elektrycznej na odbiorcę, i co należy w danym przypadku rozumieć jako przerzucenie?
- 3) Czy przedsiębiorstwo może się bronić przed podatkiem, który państwo członkowskie nakłada w celu uzyskania dochodów na wykorzystanie paliw jądrowych do przemysłowego wytwarzania energii elektrycznej, podnosząc zarzut, że nałożenie podatku stanowi niezgodną z prawem Unii

<sup>4</sup> — BGBl. 2010 I, s. 1804.

pomoc państwa w rozumieniu art. 107 TFUE? W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na powyższe pytanie – czy [KernbrStG], na podstawie której w celu uzyskania dochodów podatek jest nakładany tylko na przedsiębiorstwa, które wytwarzają przemysłowo energię elektryczną z wykorzystaniem paliw jądrowych, stanowi środek pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE? Jakie okoliczności są istotne przy badaniu, czy inne przedsiębiorstwa, na które podatki nie są nakładane w ten sam sposób, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej?

- 4) Czy nałożenie niemieckiego podatku od paliw jądrowych jest sprzeczne z uregulowaniami traktatu EWEA?”.

13. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 7 stycznia 2014 r. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez strony w postępowaniu głównym, rządy niemiecki i fiński, a także Komisję Europejską. Te same strony były reprezentowane na rozprawie, która odbyła się w dniu 4 listopada 2014 r.

### **Analiza**

14. Pytanie pierwsze dotyczy w istocie dopuszczalności niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Rozważę je zatem jako pierwsze, przed badaniem, w kolejności, w jakiej zostały zadane, pytań co do istoty.

#### *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

15. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy jest uprawniony do złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE nawet wtedy, gdy postępowanie krajowe (w niniejszej sprawie wszczęte przez ten sam sąd odsyłający, co jednak jest pozbawione znaczenia) w sprawie kontroli zgodności z konstytucją przepisów prawa krajowego stanowiących podstawę decyzji indywidualnej będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pozostaje w toku. Zgodnie z wyjaśnieniami sądu odsyłającego, gdyby Bundesverfassungsgericht stwierdził niezgodność KernbrStG z konstytucją bez ograniczenia skutków swojego wyroku wyłącznie do przyszłości, sporna w postępowaniu głównym deklaracja podatkowa stałaby się automatycznie nieważna, co pociągnęłoby za sobą wygaśnięcie postępowania głównego i uczyniłoby pytania prejudycjalne bezprzedmiotowymi.

16. Należy na wstępie wskazać, że w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału dopuszczalność odesłania prejudycjalnego w niniejszej sprawie nie wydaje się budzić żadnych wątpliwości.

17. Można byłoby wprawdzie stwierdzić, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym pytania prejudycjalne są hipotetyczne, ponieważ ich znaczenie dla sprawy jest zależne od wyniku krajowego postępowania w sprawie kontroli zgodności z konstytucją i jeśli przepisy krajowe tracą moc ze skutkiem wstecznym, pytanie dotyczące interpretacji prawa Unii już nie powstanie. Jednakże Trybunał nie przyjął takiego podejścia w odniesieniu do związku pomiędzy procedurą prejudycjalną a krajowymi procedurami kontroli zgodności z konstytucją.

18. Po pierwsze bowiem, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, nawet jeżeli może być korzystne, by problemy ze stosowaniem samego prawa krajowego były rozwiązane w momencie wystąpienia z wnioskiem do Trybunału, sądy krajowe mają jak najszersze uprawnienie, jeśli chodzi o wystąpienie do Trybunału, gdy uznają, że w zawisłej przed nimi sprawie pojawiły się pytania związane z wykładnią lub



z oceną ważności przepisów prawa Unii wymagające rozstrzygnięcia z ich strony<sup>5</sup>.

19. Jeżeli zatem sąd krajowy rozpoznaje spór dotyczący prawa Unii i uważa, że przepis krajowy jest nie tylko sprzeczny z prawem Unii, ale ponadto niezgodny z konstytucją, to fakt, że stwierdzenie niezgodności z konstytucją przepisu prawa krajowego następuje w drodze obligatoryjnego wniosku do sądu konstytucyjnego, nie pozbawia go uprawnień lub nie zwalnia z obowiązku – przewidzianych w art. 267 TFUE – polegających na wystąpieniu do Trybunału z pytaniami o wykładnię lub ocenę ważności prawa Unii. Skuteczność prawa Unii byłaby bowiem zagrożona, gdyby istnienie obligatoryjnego wniosku do sądu konstytucyjnego mogło uniemożliwić sądowi krajowemu rozpoznającemu spór dotyczący prawa Unii wykonanie uprawnienia przyznanego mu w art. 267 TFUE, a polegającego na wystąpieniu do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniami o wykładnię lub ocenę ważności prawa Unii w celu umożliwienia mu stwierdzenia, czy przepis prawa krajowego jest zgodny z prawem Unii<sup>6</sup>.

20. Po drugie, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym wytoczono powództwo i który musi wziąć odpowiedzialność za wydane w następstwie tego orzeczenie, należy ocena, w świetle okoliczności konkretnej sprawy, zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu umożliwienia mu wydania orzeczenia, jak również zasadności pytań, które przedkłada on Trybunałowi. Odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie wtedy, gdy żądana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu głównego lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny albo gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób<sup>7</sup>.

21. Nie jest tak moim zdaniem w niniejszej sprawie. Związek pomiędzy przedstawionymi pytaniami a stanem faktycznym sporu w postępowaniu głównym oraz wystarczający charakter informacji dostarczonych przez sąd odsyłający nie budzą moim zdaniem żadnych wątpliwości.

22. Jeśli chodzi o hipotetyczny charakter podniesionego problemu – w świetle niepewnego wyniku równoległego postępowania w sprawie kontroli zgodności z konstytucją, zarówno w odniesieniu do treści orzeczenia sądu konstytucyjnego, jak i do jego skutków w czasie – jasne jest, że pytania prejudycjalne nie mogą być uznane za hipotetyczne z samego tylko powodu trwania takiego postępowania. Oczywiście szereg wydarzeń może pociągnąć za sobą wygaśnięcie postępowania głównego przed wydaniem przez Trybunał wyroku w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, począwszy od prozaicznego przypadku cofnięcia skargi. Wśród wydarzeń możliwych, lecz niepewnych znajduje się także stwierdzenie przez sąd konstytucyjny nieważności przepisów krajowych będących podstawą przedmiotu sporu. W takim przypadku do sądu odsyłającego należy wyciągnięcie z tego konsekwencji, w szczególności podjęcie decyzji o utrzymaniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jego zmianie lub cofnięciu<sup>8</sup>. Jednakże w żadnym wypadku możliwość nastąpienia takiego zdarzenia, choćby jego prawdopodobieństwo było większe z powodu wszczęcia postępowania w sprawie kontroli zgodności z konstytucją, nie będzie wystarczająca dla stwierdzenia hipotetycznego charakteru przedstawionych pytań.

5 — Zobacz na przykład wyroki: Melki i Abdeli, C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, pkt 41; a także A, C-112/13, EU:C:2014:2195, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 — Zobacz na przykład wyroki: Melki i Abdeli, EU:C:2010:363, pkt 45; a także A, EU:C:2014:2195, pkt 38.

7 — Zobacz na przykład w związku ze stwierdzeniem niezgodności z konstytucją tych samych przepisów krajowych, których dotyczy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wyrok Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, pkt 40–42.

8 — Zobacz podobnie: wyrok Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, pkt 96; postanowienie Nationale Loterij, C-525/06, EU:C:2009:179, pkt 11. Zobacz także pkt 30 zaleceń dla sądów krajowych, dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2012, C 338, s. 1).

23. Należy także w tym względzie zwrócić uwagę sądu odsyłającego na zasady dotyczące związania Trybunału wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przewidziane w art. 100 regulaminu Trybunału, który wszedł w życie w dniu 1 listopada 2012 r. Zgodnie z tym przepisem cofnięcie wniosku może zostać uwzględnione do chwili podania daty ogłoszenia wyroku do wiadomości podmiotów określonych w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

24. Po trzecie wreszcie Trybunał stwierdził już, że postępowanie prejudycjalne i postępowanie krajowe w sprawie kontroli zgodności z konstytucją mają różne przedmioty i skutki prawne. Stwierdzenie przez sąd konstytucyjny niezgodności z konstytucją przepisu krajowego pociąga za sobą zwykle eliminację tego przepisu z porządku prawnego. Ta eliminacja może w zależności od krajowego systemu wywołać skutek *ex nunc* lub *ex tunc*, ewentualnie od chwili wskazanej przez sam sąd konstytucyjny. Jeśli postępowanie przed sądem konstytucyjnym zostało wszczęte w ramach konkretnego sporu toczącego się przed sądem krajowym, może się okazać, że sporny przepis, pomimo stwierdzenia jego nieważności, znajduje zastosowanie do strony, która spowodowała kontrolę zgodności z konstytucją. Sytuacja jest zupełnie inna w przypadku postępowania prejudycjalnego. Zgodnie ze sformułowaniem Trybunału kolizja pomiędzy przepisem prawa krajowego a przepisem traktatu stosowanym bezpośrednio (stwierdzona przez sąd odsyłający w wyniku orzeczenia Trybunału wydanego w odpowiedzi na odesłanie prejudycjalne) jest rozwiązywana przez sąd krajowy poprzez zastosowanie prawa Unii i w razie potrzeby odmowę stosowania sprzecznego z nim przepisu prawa krajowego, a nie poprzez stwierdzenie nieważności przepisu krajowego, przy czym właściwość organów i sądów jest w tym zakresie sprawą każdego państwa członkowskiego<sup>9</sup>.

25. Należy dodać, nawet jeśli nie ma to wpływu na udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, że w postępowaniu głównym zgodnie z informacjami dostarczonymi przez sąd odsyłający sprawa przed sądem konstytucyjnym dotyczy podnoszonego naruszenia wewnętrznych zasad kompetencyjnych, a więc kwestii innej niż ewentualna niezgodność KernbrStG z wymienionymi powyżej przepisami prawa Unii.

26. Proponuję więc Trybunałowi udzielenie na pytanie pierwsze odpowiedzi, że sąd krajowy może złożyć wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE nawet wtedy, gdy krajowe postępowanie w sprawie kontroli zgodności z konstytucją przepisów prawa krajowego stanowiących podstawę decyzji indywidualnej będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym pozostaje w toku.

#### *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

27. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy dyrektywy 2003/96 i 2008/118 stoją na przeszkodzie podatkowi spornemu w postępowaniu głównym. Pragnie on także ustalić, czy możliwość przerwania tego podatku na konsumentów energii elektrycznej ma wpływ na odpowiedź na to pytanie.

28. Sąd odsyłający nie sprecyzował w treści pytania prejudycjalnego, które z przepisów dyrektyw 2003/96 i 2008/118 mogą ewentualnie stanowić przeszkodę dla spornego podatku. Jednakże z postanowienia odsyłającego wynika, że chodzi dokładniej o to, po pierwsze, czy paliwa jądrowe objęte są zwolnieniem przewidzianym w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96, oraz po drugie, czy sporny podatek może być uważany za obciążający pośrednio energię elektryczną, co mogłoby go uczynić niezgodnym z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Ewentualny wpływ możliwości przerwania spornego podatku stanowi część tego drugiego problemu.

29. Drugie pytanie prejudycjalne dzieli się zatem na dwie części, które rozważę oddzielnie.

<sup>9</sup> — Zobacz wyrok Filipiak, EU:C:2009:719, pkt 82.

W przedmiocie dyrektywy 2003/96

– Uwagi wstępne w przedmiocie stosowania dyrektywy 2003/96 do paliw jądrowych

30. Paliwa jądrowe należą do dziedziny objętej traktatem EWEA<sup>10</sup>. Należy zatem postawić pytanie, czy przepisy prawa wtórnego wydane na podstawie traktatu WE<sup>11</sup> mogą regulować opodatkowanie takiego produktu. W przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi przeczącej badanie części pierwszej pytania drugiego stanie się bowiem bezprzedmiotowe.

31. W chwili przyjęcia dyrektywy 2003/96 relacja pomiędzy traktatem WE a traktatem EWEA była uregulowana w art. 305 ust. 2 traktatu WE, zgodnie z którym „[p]ostanowienia [traktatu WE] nie wprowadzają odstępstw od postanowień [traktatu EWEA]”<sup>12</sup>. Jednakże zasada ta, przyznająca traktatowi EWEA i traktatowi WE taką samą moc prawną, nie wydaje się rozwiązywać problemu stosowania przepisów prawa wtórnego wydanych na podstawie traktatu WE w zakresie objętym traktatem EWEA. Można przyjąć dwa podejścia do tej kwestii<sup>13</sup>.

32. Pierwsze z nich polegałoby na uznaniu tych dwóch Wspólnot za całkowicie odrębne i autonomiczne w swoich odpowiednich dziedzinach. Akty wydane na podstawie traktatu WE nie znajdowałyby wtedy zastosowania w dziedzinie traktatu EWEA i odwrotnie. W połączeniu z zasadą kompetencji powierzonych oznaczałoby to, że dla każdego aktu legislacyjnego w dziedzinie jednego z traktatów niezbędna byłaby podstawa prawna w tym samym traktacie. Traktat EWEA jest znacznie mniej rozwinięty niż traktat WE. Nie tylko został on jako traktat sektorowy od początku ograniczony do instrumentów prawnych, które w czasie jego przyjęcia wydawały się niezbędne dla rozwoju europejskiego przemysłu jądrowego (na przykład nie została przewidziana żadna ogólna kompetencja dla harmonizacji ustawodawstw krajowych), ale także nie podlegał on – w odróżnieniu od traktatu WE – znacznemu rozszerzeniu w odniesieniu do jego zakresu stosowania wynikającego z kolejnych traktatów zmieniających.

33. Przyjęcie takiego ściśle „dualistycznego” podejścia prowadziłoby więc do poważnych problemów, w sytuacji gdy prawo Unii obejmuje różne dziedziny, takie jak konkurencja, podatki czy środowisko, oraz gdy nie jest uzasadnione wyłączenie spod interwencji prawodawcy Unii towarów lub działalności objętych zakresem traktatu EWEA.

34. Opowiedziałbym się za drugim podejściem, polegającym na uznaniu, że zakres stosowania traktatu WE zgodnie z jego ogólną misją obejmuje wszelkie towary, usługi i rodzaje działalności, podczas gdy traktat EWEA ustanawia jedynie zasady szczególne dla sytuacji, gdy cechy przemysłu jądrowego tego wymagają. W ten sposób akty prawa wtórnego wydane na podstawie traktatu WE mogłyby znajdować zastosowanie do towarów i działalności objętych zakresem traktatu EWEA, jeśli ten ostatni nie stanowi inaczej. Zdaję sobie sprawę z problemów prawnych wywołanych także takim podejściem, wydają mi się one jednak łatwe do przewyciężenia, a w każdym razie nie mają znaczenia w niniejszej sprawie.

10 — Zgodnie z terminologią traktatu EWEA są to „specjalne materiały rozszczepialne”.

11 — Dyrektywa 2003/96 została przyjęta przed wejściem w życie traktatu z Lizbony. Jej podstawą prawną jest art. 93 WE (obecnie art. 113 TFUE).

12 — Obecnie, od wejścia w życie traktatu z Lizbony, analogiczne postanowienie figuruje w art. 106a ust. 3 traktatu EWEA. Ustęp pierwszy tego samego postanowienia wymienia także wprost artykuły traktatu TFUE znajdujące zastosowanie do traktatu EWEA, chodzi jednak wyłącznie o przepisy instytucjonalne.

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



35. To podejście wydaje się również znajdować potwierdzenie w orzecznictwie. W opinii 1/94 Trybunał stwierdził, że „[p]onieważ traktat [EWEA] nie zawiera żadnych postanowień w dziedzinie handlu zewnętrznego, nie ma powodów, aby porozumienia zawarte na podstawie art. 113 traktatu WE nie obejmowały międzynarodowego handlu produktami [EWEA]”<sup>14</sup>. W odniesieniu do traktatu EWWiS Trybunał orzekł, że traktat EWG „[mógł] znajdować zastosowanie do produktów EWWiS w zakresie, w jakim podniesione kwestie nie były przedmiotem postanowień traktatu EWWiS”<sup>15</sup>. Wydaje się, że to stanowisko może łatwo znaleźć odpowiednie zastosowanie do traktatu EWEA. Prawdą jest, że Trybunał powiązał niedawno stosowanie postanowienia traktatu WE w zakresie traktatu EWEA z jego przedmiotem ogólnej zasady prawa Unii<sup>16</sup>. Wydaje się jednak, że sytuacja w tamtej sprawie była inna od sytuacji w postępowaniu głównym. Po pierwsze, chodziło o bezpośrednie stosowanie postanowienia traktatu WE w dziedzinie traktatu EWEA, a nie o określenie, czy akty prawa wtórnego wydane na podstawie traktatu WE mogą znajdować zastosowanie do produktów EWEA. Po drugie, stwierdzenie Trybunału, zgodnie z którym tak podstawowa zasada unijnego porządku prawnego jak zakaz dyskryminacji ze względu na przynależność państwową znajduje zastosowanie w dziedzinie traktatu EWEA, moim zdaniem nie musi oznaczać, iż wyłącznie zasady ogólne ustanowione w traktacie WE znajdują zastosowanie w sytuacjach regulowanych traktatem EWEA.

36. Wreszcie instytucje od dawna wydają się praktykować podejście, za którym się opowiadam. Akty wydane wyłącznie na podstawie traktatu WE, takie jak dyrektywa 85/337/EWG<sup>17</sup>, dyrektywa 98/34/WE<sup>18</sup> czy w dziedzinie podatków dyrektywa 2006/112/WE<sup>19</sup>, znajdują bowiem bez rozróżnienia zastosowanie do produktów i działalności objętych traktatami WE (obecnie traktat FUE) i EWEA. Nie widzę zatem formalnych przeszkód, aby przepisy dyrektywy 2003/96 nie mogły również teoretycznie znajdować zastosowania do paliw jądrowych.

– Bezpośrednie zastosowanie dyrektywy 2003/96 do paliw jądrowych

37. Artykuł 1 dyrektywy 2003/96 zobowiązuje państwa członkowskie do nałożenia podatku akcyzowego na produkty energetyczne i energię elektryczną. Produkty energetyczne zdefiniowane zostały w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy za pomocą kodów nomenklatury scalonej<sup>20</sup> dotyczących pewnej liczby produktów, którymi są zasadniczo węgiel, gaz naturalny i oleje mineralne oraz niektóre wyroby pochodne. Ustęp drugi tego samego artykułu dodaje do tej listy energię elektryczną. Paliwa jądrowe w rozumieniu KernbrStG nie figurują zatem wśród wymienionych produktów.

38. Zgodnie z art. 2 ust. 3 akapit drugi i trzeci dyrektywy 2003/96 podatkowi akcyzowemu podlegają wszystkie inne produkty wykorzystywane jako paliwo do ogrzewania, a także wszelkie inne węglowodory, z wyłączeniem torfu, wykorzystywane do ogrzewania<sup>21</sup>.

39. W ten sposób art. 2 dyrektywy 2003/96, wskazując produkty podlegające podatkowi akcyzowemu, określa jednocześnie zakres stosowania tej dyrektywy<sup>22</sup>.

14 — EU:C:1994:384, pkt 24.

15 — Wyrok Hopkins i in., C-18/94, EU:C:1996:180, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Wyrok ČEZ, C-115/08, EU:C:2009:660, pkt 87–91.

17 — **Dyrektywa Rady z dnia 27 czerwca 1985 r. w sprawie oceny skutków wywieranych przez niektóre przedsięwzięcia publiczne i prywatne na środowisko naturalne** (Dz.U. L 175, s. 40).

18 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (Dz.U. L 204, s. 37).

19 — **Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej** (Dz.U. L 347, s. 1).

20 — W rozumieniu **rozporządzenia Komisji (WE) nr 2031/2001 zmieniającego załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej** (Dz.U. L 279, s. 1).

21 — Artykuł 2 ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96 nie poszerza wachlarza produktów podlegających podatkowi akcyzowemu. Dotyczy jedynie metody określania poziomu opodatkowania dla produktów, dla których ten poziom nie został określony w rzeczonyj dyrektywie.

22 — Zakres stosowania został również ograniczony przez odstępstwa wprowadzone w art. 2 ust. 4 dyrektywy 2003/96, które nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy.

40. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 zwalnia od podatku akcyzowego „produkty energetyczne i energię elektryczną wykorzystywaną do produkcji energii elektrycznej”. W niniejszej sprawie chodzi więc o to, czy to zwolnienie obejmuje również paliwa jądrowe. Nie sądzę, żeby tak było, z następujących powodów.

41. Po pierwsze, w art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 jest wyraźnie mowa o „produktach energetycznych”. Pojęcie to jest dokładnie zdefiniowane w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy poprzez ograniczające i wyczerpujące wyliczenie produktów określonych jasno poprzez ich kody nomenklatury scalonej. Omawiany termin w art. 14 rzeczony dyrektywy nie może zatem mieć znaczenia innego niż to przypisane mu we wskazanym art. 2. Nie można więc bez pozostawiania w sprzeczności z logiką prawniczą uznać, że prawodawca użył w tym samym akcie tego samego terminu w dwóch różnych znaczeniach.

42. Prawdą jest, że poza produktami wymienionymi w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2003/96 podatek akcyzowy znajduje zastosowanie także do innych produktów wykorzystywanych jako paliwo i innych węglowodorów wykorzystywanych jako paliwo do ogrzewania. Jeśli rozumować logicznie, zwolnienia przewidziane w art. 14 tej samej dyrektywy powinny więc znajdować zastosowanie także do tych dwóch kategorii produktów, w tym przypadku do węglowodorów wykorzystywanych jako paliwo do produkcji energii elektrycznej. Jednakże sporne w niniejszej sprawie paliwa jądrowe nie są węglowodorami: chodzi w istocie o określone izotopy plutonu i uranu<sup>23</sup>.

43. Po drugie, jak już wskazałem w pkt 32 niniejszej opinii, zakres stosowania dyrektywy 2003/96 został zdefiniowany w jej art. 2. Jej art. 14 nie może więc znajdować zastosowania poza tym zakresem, do produktów, które nie są nim objęte, zwalniając je od podatku, któremu one nie podlegają.

44. Moim zdaniem jest więc jasne, że dyrektywa 2003/96, a w szczególności jej art. 14 ust. 1 lit. a), nie znajduje zastosowania do paliw jądrowych.

#### – Stosowanie przez analogię

45. Sąd odsyłający poszukuje również odpowiedzi na pytanie o możliwość zastosowania do paliw jądrowych dyrektywy 2003/96, a przynajmniej jej art. 14 ust. 1 lit. a), poprzez analogię. Muszę przyznać, że nie bardzo rozumiem, w jaki sposób można byłoby to zrobić. Przywołany przepis wprowadza zwolnienie z podatku akcyzowego. Nie może więc znajdować zastosowania, nawet przez analogię, do produktów niepodlegających temu podatkowi. Należałoby zatem najpierw poddać paliwa jądrowe reżimowi dyrektywy 2003/96. Wydaje mi się zaś zupełnie niewyobrażalne poddanie produktu przez analogię podatkowi, któremu on nie podlega. Co więcej, nie występuje żadna rozsądna analogia w tym względzie pomiędzy paliwami jądrowymi a wyrobami akcyzowymi. Dyrektywa 2003/96 nie zmierza do opodatkowania produktów służących do produkcji energii elektrycznej, lecz do opodatkowania produktów energetycznych, takich jak zdefiniowane w tej dyrektywie, bez względu na ich wykorzystanie. Okoliczność, iż nie włączono paliw jądrowych w ramy tego uregulowania, nie stanowi więc luki prawnej, którą należałoby wypełnić poprzez zastosowanie analogii.

46. Co najwyżej można byłoby sugerować analogiczne zastosowanie w niniejszej sprawie orzecznictwa Trybunału zapoczątkowanego wyrokiem Braathens<sup>24</sup>. Uzasadnienie byłoby następujące. W wyroku tym Trybunał w ramach dokonywania wykładni przepisu dyrektywy 92/81/WE<sup>25</sup> poprzedzającej dyrektywę 2003/96, dotyczącego zwolnienia od podatku paliwa wykorzystywanego do celów żeglugi powietrznej

23 — Poza tym moim zdaniem nie chodzi nawet o paliwo. Termin „paliwa jądrowe” stanowi uproszczenie, ponieważ w rzeczywistości funkcjonowanie elektrowni jądrowej oparte jest na samopodtrzymującej się reakcji łańcuchowej, a nie na spalaniu produktu, jak ma to miejsce w elektrowniach „klasycznych”.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Dyrektywa Rady z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, s. 12).

[obecnie art. 14 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/96], orzekł, że takie zwolnienie wyklucza nie tylko zastosowanie do zwolnionych produktów podatku akcyzowego, ale również innych podatków krajowych, które mogą być co do zasady nakładane na wyroby akcyzowe<sup>26</sup>. Zgodnie bowiem z poglądem Trybunału takie podatki krajowe pozbawiłyby skuteczności zwolnienie przewidziane w dyrektywie 92/81<sup>27</sup>. Takie samo wyłączenie podatków krajowych powinno mieć zastosowanie do produktów energetycznych służących do produkcji energii elektrycznej, które są zwolnione z podatku akcyzowego na mocy art. 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96. Jeśli zatem produkty energetyczne służące do produkcji energii elektrycznej nie mogą podlegać podatkom krajowym, powinno to dotyczyć przez analogię także innych produktów, które mimo że nie są produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy 2003/96, także służą do produkcji energii elektrycznej, takich jak paliwa jądrowe.

47. To rozumowanie nie wydaje mi się jednak trafne. Artykuł 14 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2003/96 nie ustanawia żadnej ogólnej zasady zwalniania z podatku produktów służących do produkcji energii elektrycznej. Dyrektywa ta ustanawia system zbliżenia stawek podatków akcyzowych od produktów energetycznych i energii elektrycznej, a zwolnienie produktów energetycznych wykorzystywanych do produkcji energii elektrycznej wpisuje się w te rygorystyczne ramy<sup>28</sup>. Wyrok Braathens dotyczy właśnie produktu podlegającego dyrektywie 92/81, wyraźnie zwolnionego od podatku. Jego jedynym celem było zapewnienie skuteczności tego zwolnienia, a nie poszerzenie jego zakresu. Wykładnia rozszerzająca wykraczałaby poza zakres stosowania dyrektywy 2003/96, wpływałaby negatywnie na jej cel harmonizacyjny i naruszałaby kompetencje państw członkowskich do nakładania podatków pośrednich poza zakresem zharmonizowanym, potwierdzone w art. 1 ust. 3 lit. a) dyrektywy 2008/118.

48. Reasumując: jestem zdania, że podatek obciążający wykorzystywanie w elektrowniach jądrowych paliw jądrowych nie jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 2003/96, która nie stoi zatem na przeszkodzie stosowaniu takiego podatku.

W przedmiocie dyrektywy 2008/118

49. Poprzez część drugą swojego pytania drugiego sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy sporny podatek może być uważany za podatek pośredni od energii elektrycznej. Jestem zmuszony zauważyć na wstępie, że gdyby tak było, podatek ten byłby niezgodny z przepisami dyrektywy 2008/118 w związku z dyrektywą 2003/96. Nie uważam jednak, by ten podatek mógł zostać uznany za podatek pośredni od energii elektrycznej.

– W przedmiocie możliwości wprowadzenia dodatkowych podatków krajowych od wyrobów akcyzowych

50. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 pozwala państwom członkowskim nakładać dla szczególnych celów na wyroby akcyzowe (w tym energię elektryczną) inne podatki pośrednie, pod warunkiem że są one zgodne z unijnymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej. Wśród tych przepisów znajdują się zasady określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku.

26 — Ta możliwość wynika z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 (zobacz także pkt 51 niniejszej opinii).

27 — Zobacz wyrok Braathens, EU:C:1999:291, pkt 24.

28 — Zobacz pkt 41–44 niniejszej opinii.

51. Zdaniem sądu odsyłającego podatek sporny w postępowaniu głównym nie jest nakładany dla szczególnych celów, ponieważ zasila on budżet federalny. W każdym wypadku ocena celu podatku należy do kompetencji władz i sądów krajowych, które powinny jednak uwzględniać kryteria, skądinąd niezwykle surowe, ustanowione przez orzecznictwo Trybunału<sup>29</sup>. Jeśli sąd krajowy stwierdzi, że sporny podatek nie spełnia tych kryteriów, nie będzie on mógł zostać uznany za zgodny z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

52. Jeśli chodzi o zgodność z zasadami opodatkowania stosowanymi w prawie Unii wydaje mi się, że podatek sporny w postępowaniu głównym również nie spełnia tego warunku. W odniesieniu do postępowania głównego może oczywiście być mowa wyłącznie o przepisach z dziedziny podatku akcyzowego, ponieważ sporny podatek nie jest w żaden sposób analogiczny do podatku od wartości dodanej.

53. Prawdą jest, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 wymaga jedynie zgodności z ogólną strukturą nakładania podatków w Unii<sup>30</sup>. Jednakże nawet w swojej ogólnej strukturze sporny podatek nie wydaje mi się zgodny z przepisami stosowanymi w dziedzinie podatku akcyzowego od energii elektrycznej.

54. Po pierwsze, różni się od nich wyraźnie w odniesieniu do podstawy opodatkowania. W przypadku podatku akcyzowego podstawa opodatkowania konstruowana jest na bazie samego wyrobu akcyzowego – tj. pewnej ilości energii elektrycznej – podczas gdy sporna podstawa opodatkowania oparta jest na paliwach jądrowych – tj. czynnika produkcji – i jedynie dokonanie ponownych obliczeń pozwoliłoby ewentualnie na odniesienie jej do określonej ilości energii elektrycznej.

55. Po drugie, podatek akcyzowy od energii elektrycznej jest wymagalny dopiero w chwili jej dystrybucji do konsumentów<sup>31</sup>, podczas gdy sporny podatek staje się wymagalny w chwili, gdy paliwa jądrowe wykorzystywane są w reaktorze, a więc wręcz przed wytworzeniem energii elektrycznej. Ta różnica nie jest tylko chronologiczna, ponieważ wywołuje ona również zmianę osoby podatnika. W przypadku podatku akcyzowego bowiem to dystrybutor lub redystrybutor energii elektrycznej jest odpowiedzialny za jego zapłatę, podczas gdy w przypadku spornego podatku tą osobą jest producent. Oznacza to także, że jeśli energia elektryczna jest eksportowana do innego państwa członkowskiego, sporny podatek pobierany jest w państwie wytworzenia (w Niemczech), podczas gdy podatek akcyzowy od energii elektrycznej pobierany jest w państwie konsumpcji<sup>32</sup>.

56. Wreszcie po trzecie, monitorowanie zapłaty spornego podatku wymaga od podatnika złożenia deklaracji podatkowej w chwili wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Z przywołanego powyżej orzecznictwa<sup>33</sup> można natomiast wywnioskować, że art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 nie pozwala na wprowadzenie podatków nakładających na operatorów inne formalności niż przewidziane w uregulowaniach Unii dotyczących podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej.

57. Jestem więc zdania, że gdyby podatek sporny w postępowaniu głównym uważać za podatek pośredni od energii elektrycznej, nie spełniałby on warunków wymienionych w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Jednocześnie nie sądzę, żeby można było go za taki uważać.

29 — Wyrok *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 27–32.

30 — Wyrok *EKW i Wein & Co*, C-437/97, EU:C:2000:110, pkt 47.

31 — Artykuł 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy 2003/96. Zobacz także wyrok *Komisja/Polska*, C-475/07, EU:C:2009:86, pkt 50.

32 — Wyrok *Komisja/Polska*, EU:C:2009:86, pkt 56.

33 — Wyrok *EKW i Wein & Co*, EU:C:2000:110, pkt 46.



– W przedmiocie kwalifikacji spornego podatku jako podatku pośredniego od energii elektrycznej

58. Sąd odsyłający zadaje pytanie o możliwość uznania podatku spornego w postępowaniu głównym za podatek pośredni od energii elektrycznej ze względu na to, że jest on proporcjonalny do ilości energii elektrycznej wytworzonej z użyciem danej ilości paliw jądrowych. Uważam jednak, że taka proporcjonalność nie jest w tym względzie wystarczająca.

59. Dla uznania, że podatek obciąża określony produkt, konieczne jest, aby podatek ten obciążał konsumpcję tego produktu. Może to zachodzić albo bezpośrednio<sup>34</sup>, albo pośrednio, poprzez włączenie tego podatku do ceny produktu. Podatki pobierane na etapie produkcji, takie jak ewentualnie podatek sporny w postępowaniu głównym, gdyby został on uznany za podatek od energii elektrycznej, mogą należeć wyłącznie do tej drugiej kategorii, ponieważ znajdują one zastosowanie w chwili, gdy opodatkowany produkt jeszcze nie istnieje.

60. Podatek sporny w postępowaniu głównym stanowi oczywiście opłatę należącą do kosztów produkcji elektrowni jądrowych. Koszty te stanowią integralną część ceny energii elektrycznej stosowanej przez te elektrownie. Nie wydaje się to jednak wystarczające do uznania spornego podatku za podatek od energii elektrycznej. W istocie, jak słusznie zauważyła Komisja, takie rozumowanie prowadziłoby do uznania każdego podatku i każdej opłaty ponoszonych przez producentów energii elektrycznej za podatki pośrednie od energii elektrycznej, na przykład podatku dochodowego od osób prawnych, którego podstawa, a więc dochód podlegający opodatkowaniu, jest również do pewnego stopnia proporcjonalna do ilości wytworzonej energii elektrycznej<sup>35</sup>.

61. Aby można było uznać, że podatek pobierany na wcześniejszym etapie (na etapie produkcji) dotyczy konsumpcji produktu, kwota tego podatku musiałaby być dokładnie wliczona do ceny każdej ilości produktu przeznaczonego do konsumpcji, w taki sposób, że podatek byłby neutralny dla producenta lub dystrybutora, który jako podatnik jest jedynie pośrednikiem pomiędzy konsumentem ponoszącym ciężar tego podatku a skarbem państwa.

62. Nie wydaje mi się to zaś możliwe w przypadku podatku pobieranego wyłącznie od określonych producentów energii elektrycznej. Energia elektryczna jest szczególnym produktem, istniejącym wyłącznie w postaci napięcia w sieci elektrycznej. Po wyprodukowaniu energii elektrycznej i wprowadzeniu jej do sieci nie można już odróżnić energii pochodzącej od tego lub innego producenta. Nawet jeśli ceny wprowadzenia do sieci stosowane przez producentów mogą się do pewnego stopnia różnić, cena dostawy do konsumentów nie może już odzwierciedlać tej różnicy. W istocie konsumenci płacą jednakową cenę za energię elektryczną pochodzącą od wszystkich producentów. Byłoby więc niemożliwe określenie kwoty spornego podatku zapłaconego przez konsumentów za daną ilość energii elektrycznej. Podatek ten nie może więc zostać uznany za podatek od energii elektrycznej.

63. Jeśli wreszcie chodzi o ostatni problem podniesiony w ramach pytania drugiego sądu odsyłającego, decydującym elementem nie jest abstrakcyjna możliwość przerwania podatku na konsumentów (a więc jego kwalifikacja jako podatku pośredniego), ale niemożność przerwania go w konkretnym przypadku rynku energii elektrycznej.

34 — Taki charakter miał podatek rozpatrywany w sprawie zakończonej wyrokiem Braathens (EU:C:1999:291). Chodziło o podatek pobierany na późniejszym etapie obrotu od konsumpcji opodatkowanego towaru, bezpośrednio od konsumenta, który był również odpowiedzialny za zapłatę podatku. To ze względu właśnie na tę cechę istnienie bezpośredniego i nierozzerwalnego związku pomiędzy konsumpcją opodatkowanego produktu i zdarzeniem podatkowym stwierdzone przez Trybunał w tym wyroku wydaje mi się trudne do analogicznego zastosowania jako kryterium kwalifikacji podatku spornego w postępowaniu głównym w niniejszej sprawie, która dotyczy podatku pobieranego na wcześniejszym etapie obrotu od producenta.

35 — Jakkolwiek według klasycznej typologii podatek dochodowy jest oczywiście podatkiem bezpośrednim, po odniesieniu go do produktu takiego jak energia elektryczna stanie się on podatkiem pośrednim. Chodzi o to samo rozumowanie co zastosowane do spornego podatku.



64. Podatek sporny w postępowaniu głównym nie jest zatem podatkiem pośrednim od energii elektrycznej i nie jest objęty art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118. Jest to w istocie podatek od innego produktu niż wyrób akcyzowy w rozumieniu ust. 3 lit. a) tego samego artykułu, który wymaga jedynie niewprowadzania żadnych formalności związanych z przekroczeniem granic. Ponieważ sporny podatek nie pociąga za sobą takich formalności, dyrektywa 2008/118 nie stoi mu na przeszkodzie.

Odpowiedź na pytanie drugie

65. Wobec powyższych rozważań jestem zdania, że na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, iż dyrektywy 2003/96 i 2008/118 nie stoją na przeszkodzie podatkowi pobieranemu od paliw jądrowych obciążającemu wykorzystanie tych paliw do produkcji energii elektrycznej.

*W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego*

66. Poprzez trzecie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie na wstępie do ustalenia, czy podatek podatku spornego w postępowaniu głównym może podważać jego stosowanie ze względu na to, że stanowi on pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Zmierza on następnie do ustalenia, czy omawiany podatek może rzeczywiście zostać uznany za pomoc państwa. Pomimo kolejności, w jakiej sąd odsyłający przedstawił swoje pytania, należy moim zdaniem rozpocząć od zbadania tej drugiej kwestii.

67. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału środek podatkowy może stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE<sup>36</sup>. Jest tak w przypadku, gdy dany środek podatkowy przyznaje jego beneficjentom korzyść fiskalną, łagodząc ciężary zwykle spoczywające na budżecie przedsiębiorstwa. Ponadto środek ten musi faworyzować „pewne przedsiębiorstwa lub pewne rodzaje produkcji” w stosunku do innych, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w odniesieniu do celu omawianego systemu<sup>37</sup>. Przy ocenie tych środków selektywna korzyść jest więc kluczowym kryterium wśród czterech kumulacyjnych kryteriów przewidzianych w tym postanowieniu traktatu FUE.

68. Określenie ram odniesienia nabiera zatem zdaniem Trybunału szczególnej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem normalnym<sup>38</sup>. Należy zatem postawić pytanie o istnienie normalnego systemu podatkowego, w ramach którego inni producenci energii elektrycznej byłiby traktowani w sposób bardziej korzystny niż elektrownie jądrowe.

69. Bezsporne jest, że w prawie niemieckim nie istnieje ogólny system opodatkowania produkcji energii elektrycznej na wcześniejszym etapie obrotu. W określonych warunkach natomiast nałożenie nowego podatku jedynie na część przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji może mieć ten sam skutek co zwolnienie z istniejącego już podatku<sup>39</sup>. Czy można zatem wyobrazić sobie ogólny system opodatkowania, w ramach którego wszyscy producenci energii elektrycznej zostaliby w równy sposób opodatkowani od swojej produkcji<sup>40</sup>?

36 — Wyrok Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14.

37 — Wyrok Komisja i Hiszpania/Rząd Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71, 75 i przytoczone tam orzecznictwo.

38 — Wyrok Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56.

39 — Wyrok Ferring, C-53/00, EU:C:2001:627, pkt 20.

40 — Nie podzielam poglądu skarżącej w postępowaniu głównym, przedstawionego w jej uwagach, zgodnie z którym w tym porównaniu powinni być uwzględniani wyłącznie producenci energii elektrycznej nieemitujący dwutlenku węgla (CO<sub>2</sub>) (tj. wykorzystujący reakcję jądrową i źródła odnawialne). Okoliczność, że producent emituje lub nie emituje CO<sub>2</sub>, nie ma nic wspólnego z opodatkowaniem na wcześniejszym etapie obrotu. Według tej samej logiki można byłoby odróżnić elektrownie jądrowe produkujące „odpady jądrowe”, wymagające kosztownego składowania, od elektrowni korzystających ze źródeł odnawialnych, neutralnych z punktu widzenia ochrony środowiska.

70. Szczególną cechą energii elektrycznej jest możliwość jej wytwarzania przy użyciu szeregu bardzo różniących się od siebie technik, czyli spalania paliw kopalnych (węgiel, gaz naturalny lub ropa) oraz ich pochodnych, reakcji jądrowej lub wykorzystania różnych odnawialnych źródeł energii, takich jak woda, wiatr, energia słoneczna, energia geotermalna itd.

71. Wydaje mi się zatem niemożliwe stworzenie systemu opodatkowania na wcześniejszym etapie obrotu, który uwzględniałby w równy sposób wszystkie te metody produkcji<sup>41</sup>. Innymi słowy, przedsiębiorstwa produkujące energię elektryczną przy użyciu różnych technologii nie znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej w odniesieniu do ich ewentualnego opodatkowania na wcześniejszym etapie obrotu. Jedyne, co mają ze sobą wspólne, to ich końcowy produkt, czyli energia elektryczna. Jak już wskazałem w pkt 64 niniejszej opinii, podatek sporny w postępowaniu głównym nie jest podatkiem, nawet pośrednim, od energii elektrycznej. Taki podatek obciążający energię elektryczną na etapie produkcji byłby przy tym niezgodny z odczytywanymi łącznie przepisami dyrektyw 2003/96 i 2008/118<sup>42</sup>.

72. Okoliczność nieopodatkowania na wcześniejszym etapie obrotu energii elektrycznej uzyskiwanej ze źródeł innych niż jądrowe nie stanowi zatem korzyści w odniesieniu do ogólnego systemu opodatkowania, ponieważ taki system nie może istnieć. Podatek sporny w postępowaniu głównym jest więc szczególnym podatkiem, który może znajdować zastosowanie wyłącznie do sektora jądrowego.

73. Skoro taki ogólny system opodatkowania na wcześniejszym etapie obrotu producentów energii elektrycznej nie stanowi wyobraźalnych ram odniesienia, okoliczność niepoddania tych producentów takiemu systemowi nie może być uważana za złagodzenie ciężarów spoczywających zwykle na budżecie przedsiębiorstwa.

74. Producenci energii elektrycznej wykorzystujący źródła energii inne niż paliwa jądrowe nie korzystają więc w porównaniu do ogólnego systemu ze szczególnego traktowania pod względem podatkowym, które mogłoby zostać uznane za pomoc państwa. Nie jest więc konieczne – i nie ma też ono znaczenia – ustalenie, czy zainteresowane przedsiębiorstwa znajdują się względem celów systemu podatkowego stanowiącego ramy odniesienia w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

75. Należy przy tym dodać, że różne techniki produkcji energii elektrycznej różnią się od siebie także kosztami dla środowiska, wpływem na rynek pracy, mniej lub bardziej szkodliwymi skutkami dla ludzkiego zdrowia, dla bezpieczeństwa publicznego itd. Z tego względu, mimo że przedsiębiorstwa wykorzystujące te różne technologie pozostają w pewnej mierze w konkurencji, ponieważ wytwarzają ten sam produkt – energię elektryczną<sup>43</sup> – nie znajdują się w identycznej sytuacji faktycznej. Władze publiczne mogą zatem podjąć kroki, jakie uznają za właściwe wobec jednego z tych sektorów produkcji energii elektrycznej, i nie będzie to stanowiło automatycznie selektywnej pomocy państwa na korzyść innych sektorów<sup>44</sup>.

76. Należy zatem na pytanie trzecie udzielić odpowiedzi, że okoliczność, iż podatek sporny w postępowaniu głównym znajduje zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw wytwarzających energię elektryczną na skalę przemysłową z wykorzystaniem paliw jądrowych, nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Nie jest zatem konieczne rozważanie, czy przedsiębiorstwo mogłoby podważyć taką pomoc w celu domagania się zwolnienia z podatku.

41 — Należy ponadto dodać, że opodatkowanie paliw kopalnych, ze względu na to, że są one produktami energetycznymi w rozumieniu dyrektywy 2003/96, jest zabronione na mocy art. 14 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

42 — Zobacz pkt 50–57 niniejszej opinii.

43 — Jedyne w pewnej mierze, ponieważ rynek energii elektrycznej nie jest rynkiem w pełni konkurencyjnym. Jak każdy rynek energii zależy on także w dużej mierze od decyzji politycznych.

44 — Przykładem takiego środka jest wprowadzenie systemu zezwoleń na emisję gazu cieplarnianego, uwzględniającego wpływ spalania paliw kopalnych na środowisko.

*W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego*

77. Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy postanowienia traktatu EWEA stoją na przeszkodzie podatkowi spornemu w postępowaniu głównym, bez wskazania w treści tego pytania, o które postanowienia dokładnie chodzi. Niemniej jednak z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że chodzi w szczególności o postanowienia art. 93 EWEA, 191 EWEA i 192 EWEA.

78. Wydaje mi się po przeczytaniu tego uzasadnienia, że wątpliwości sądu odsyłającego co do zgodności spornego podatku z przywołanymi postanowieniami traktatu EWEA wynikają z ukształtowania i nazwania tego podatku w prawie krajowym – jako podatku obciążającego produkty, a mianowicie paliwa jądrowe. Tymczasem omawiany podatek, obliczany od ilości paliw jądrowych, ma w rzeczywistości charakter mieszany. Jest on pobierany w chwili wykorzystania tych paliw do celów produkcji energii elektrycznej, co jest jedynym opodatkowanym sposobem ich wykorzystania<sup>45</sup>. Zobowiązaniem do zapłaty tego podatku jest operator elektrowni jądrowej, który ponosi jednocześnie jego ciężar. Jednocześnie opodatkowane paliwa jądrowe są niezbędne do działania elektrowni jądrowych, ponieważ nie istnieje produkt zastępczy. Innymi słowy, operator elektrowni ma do wyboru wykorzystać opodatkowany produkt albo zaprzestać swojej działalności. Z tego punktu widzenia sporny podatek podobny jest w skutkach bardziej do podatku od działalności gospodarczej operatorów elektrowni jądrowych niż do podatku rzeczywiście obciążającego produkt. Ujęty w taki sposób sporny podatek budzi moim zdaniem mniej wątpliwości co do zgodności z postanowieniami traktatu EWEA.

79. Po pierwsze, art. 93 EWEA zakazuje wszelkich ceł, opłat o skutku równoważnym i ograniczeń ilościowych w przywozie i wywozie pomiędzy państwami członkowskimi w odniesieniu do produktów wymienionych na listach zawartych w załączniku IV do traktatu EWEA, wśród których znajdują się różne paliwa jądrowe. Artykuł ten jest więc w istocie równoważny obecnym art. 30 TFUE i 34 TFUE. Zgodnie z uwagami skarżącej w postępowaniu głównym skoro wszystkie paliwa jądrowe wykorzystywane w Niemczech są importowane, sporny podatek obciąża wyłącznie produkty importowane i podnosi koszty ich wykorzystania. Stanowi on zatem opłatę o skutku równoważnym do opłat celnych.

80. Nie uważam jednak, by sporny podatek mógł być użytecznie rozważany w świetle art. 93 EWEA. W istocie, jak wskazałem w pkt 78 niniejszej opinii, podatek ten należy rozumieć raczej jako podatek od działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej, podwyższający co najwyżej koszty prowadzenia tej działalności<sup>46</sup>. Celem zaś art. 93 EWEA jest ochrona swobodnego przepływu towarów, a nie działalności prowadzonej przy użyciu tych towarów.

81. Mam jednak poważne wątpliwości co do tego, czy można w niniejszej sprawie mówić rzeczywiście o wymianie handlowej i przepływie. Wśród produktów objętych traktatem EWEA paliwa jądrowe („specjalne materiały rozszczepialne”) mają szczególny status. Zgodnie z art. 57–59 EWEA wewnątrz Wspólnoty monopol na zakup tych materiałów przysługuje agencji stworzonej na mocy traktatu EWEA, a zgodnie z art. 86 EWEA pozostają one własnością Wspólnoty. Państwa członkowskie, osoby i przedsiębiorstwa na mocy art. 87 EWEA mają jedynie prawo ich eksploatacji i wykorzystywania.

82. Jak wreszcie zauważył rząd niemiecki w swoich uwagach, podatek o charakterze w oczywisty sposób fiskalnym, który nie jest pobierany z powodu przekroczenia granicy wprowadzającego go państwa członkowskiego, objęty jest ogólnym systemem podatków wewnętrznych w rozumieniu art. 110 TFUE i nie stanowi opłaty o skutku równoważnym do opłat celnych. Okoliczność, że taki

45 — Ewentualne inne sposoby wykorzystania tych samych materiałów, na przykład do celów medycznych lub naukowych, nie są objęte spornym podatkiem.

46 — Jest to więc sytuacja odwrotna do sytuacji badanej w wyroku Schöttl (20/76, EU:C:1977:26), przywołanym przez skarżącą w postępowaniu głównym, w którym podatek od działalności (w tamtej sprawie transportowej) został uznany za podatek obciążający pośrednio towary.

podatek dotyczy w rzeczywistości wyłącznie produktów importowanych ze względu na brak krajowej produkcji, nie może uzasadnić uznania go za opłatę o skutku równoważnym opłatom celnym, a nie za podatek wewnętrzny, a zatem podlega on ogólnemu systemowi podatków wewnętrznych obejmującemu produkty w sposób systematyczny według obiektywnych kryteriów niezależnych od pochodzenia tych produktów. Artykuł 110 TFUE nie może być przywoływany w odniesieniu do podatków wewnętrznych dotyczących produktów importowanych w braku podobnej lub konkurencyjnej produkcji krajowej. W szczególności nie pozwala on na podważenie zbyt wysokiego poziomu opodatkowania, który państwa członkowskie mogłyby wprowadzić dla danych produktów w braku jakiegokolwiek skutku dyskryminacyjnego lub ochronnego<sup>47</sup>.

83. Podatek sporny w postępowaniu głównym, niezwiązany z przekroczeniem granicy, znajduje zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podlegających mu towarów, które zgodnie z twierdzeniem skarżącej w postępowaniu głównym przedstawionym w jej uwagach są jednak, ze względu na brak krajowej produkcji, wyłącznie importowane. W ten sposób podatek ten należy oceniać jako podatek wewnętrzny, a nie jako opłatę o skutku równoważnym do opłat celnych. Z uwagi na swój niedyskryminacyjny charakter nie może on zostać uznany za niezgodny z art. 110 TFUE, bez potrzeby badania, czy to postanowienie znajduje zastosowanie w zakresie traktatu EWEA.

84. Uważam zatem, że sporny podatek nie jest objęty art. 93 EWEA.

85. Po drugie, art. 191 EWEA przewiduje, że na terytorium państw członkowskich Wspólnota korzysta z przywilejów i immunitetów niezbędnych do wykonania jej zadań na warunkach określonych w protokole w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy artykuł ten, odczytywany w związku z art. 3 akapit pierwszy tego protokołu, dotyczącym zwolnienia Unii i wszystkich towarów do niej należących ze wszystkich podatków bezpośrednich, nie stoi na przeszkodzie spornemu podatkowi ze względu na system własności specjalnych materiałów rozszczepialnych, o którym mowa w pkt 81 niniejszej opinii.

86. Moim zdaniem na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Raz jeszcze – sporny podatek dotyczy działalności operatorów elektrowni jądrowych po nabyciu przez nich prawa eksploatacji paliw jądrowych. To ci operatorzy są zobowiązani do zapłaty tego podatku i ponoszą jego koszt, Wspólnota nie jest nim dotknięta w żaden sposób.

87. Na rozprawie skarżąca w postępowaniu głównym potwierdziła także, że zgodnie z niemieckim prawem podatkowym wyroby akcyzowe stanowią gwarancję zapłaty ciężącego na nich podatku. W ten sposób Wspólnota jako właściciel paliw jądrowych może zostać uznana za gwaranta płatności spornego podatku przez podatnika, co naruszałoby art. 3 protokołu (nr 7) w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej. Nawet gdyby tak było, czego Trybunał nie zdoła zbadać w niniejszej sprawie w braku szczegółowych informacji na ten temat zarówno w postanowieniu odsyłającym, jak i w uwagach stron, nie uważam, żeby ewentualna niezgodność systemu gwarancji zapłaty krajowego podatku z prawem Unii mogła pociągnąć za sobą automatycznie nieważność samego tego podatku w odniesieniu do tego prawa. Co najwyżej gwarancja ta nie zostanie zastosowana, w razie potrzeby, przez sądy krajowe.

88. W związku z powyższym art. 191 EWEA nie stoi moim zdaniem na przeszkodzie spornemu podatkowi.

89. Po trzecie, w myśl art. 192 akapit drugi EWEA państwa członkowskie powstrzymują się od podejmowania jakichkolwiek środków, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów traktatu EWEA. Wśród celów tego traktatu sąd odsyłający wskazuje w szczególności w swoim postanowieniu na regularne i sprawiedliwe dostawy paliw jądrowych dla wszystkich użytkowników, wymienione w art. 2 lit. d) EWEA.

47 — Zobacz np. wyrok De Danske Bilimportører, C-383/01, EU:C:2003:352, pkt 34, 35, 38.



90. Jak już zauważyłem, sporny podatek nie dotyczy dostaw paliw jądrowych, ale ich wykorzystania. Jak jednak zauważa sam sąd odsyłający, cel wymieniony w art. 2 lit. d) EWEA został skonkretyzowany w art. 52 EWEA. Ten ostatni artykuł przewiduje, poza powołaniem agencji, której zadaniem jest zapewnienie sprawiedliwych dostaw, zakaz uprzywilejowania określonych użytkowników. Sporny podatek w sposób oczywisty nie wywiera takiego skutku.

91. Bardziej ogólnie art. 1 EWEA powierza Wspólnocie jako zadanie ogólne ustanowienie *warunków* niezbędnych do stworzenia i szybkiego rozwoju przemysłu jądrowego. Środki, jakie należy przyjąć dla wykonania tego zadania, wymienione zostały w art. 2 EWEA. Traktat EWEA w żadnym miejscu nie wymaga od państw członkowskich wprowadzenia ani rozwoju energii jądrowej jako takiej ani tym bardziej energii jądrowej zwolnionej od wszelkich podatków.

92. Uważam więc, że postanowienia traktatu EWEA nie stoją na przeszkodzie podatkowi od paliw jądrowych dotyczącemu wykorzystania tych paliw w celu produkcji energii elektrycznej.

### **Wnioski**

93. Na podstawie powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Finanzgericht Hamburg:

- 1) Sąd krajowy jest uprawniony do złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE nawet wtedy, gdy krajowe postępowanie w sprawie kontroli zgodności z konstytucją przepisów prawa krajowego stanowiących podstawę decyzji indywidualnej będącej przedmiotem sporu w postępowaniu przed tym sądem pozostaje w toku.
- 2) Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej ani dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG, nie stoją na przeszkodzie podatkowi pobieranemu od paliw jądrowych obciążającemu wykorzystanie tych paliw do celów produkcji energii elektrycznej.
- 3) Okoliczność, że taki podatek znajduje zastosowanie wyłącznie do przedsiębiorstw wytwarzających energię elektryczną na skalę przemysłową z wykorzystaniem paliw jądrowych, nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Nie jest zatem konieczne rozważanie, czy przedsiębiorstwo mogłoby podważyć taką pomoc w celu domagania się zwolnienia z podatku.
- 4) Postanowienia traktatu EWEA także nie stoją na przeszkodzie takiemu podatkowi.