



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 3 de fevereiro de 2015¹

Processo C-5/14

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Hamburg (Alemanha)]

«Pedido de decisão prejudicial — Regulamentação de um Estado-Membro que prevê um imposto sobre os combustíveis nucleares — Conformidade com a constituição nacional e com o direito da União — Diretiva 2003/96/CE — Artigos 2.º e 14.º — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 1.º — Artigo 107.º TFUE — Artigos 93.º EA, 191.º EA e 192.º EA»

Introdução

1. O direito da União opõe-se a que um Estado-Membro introduza um imposto sobre a utilização dos materiais cindíveis, a cargo dos operadores de centrais nucleares? É esta, essencialmente, a questão colocada pelo Finanzgericht Hamburg (Tribunal fiscal de Hamburgo, Alemanha).
2. Esta questão comporta várias vertentes. Respeita, com efeito, às disposições do Tratado FUE, às do Tratado CEEA, bem como às relações entre estes dois tratados. Será também necessário analisar o sistema harmonizado dos impostos especiais de consumo sobre os produtos energéticos e a eletricidade.
3. Por fim, ou, mais precisamente, antes de avançar, haverá que examinar o problema da articulação entre o processo prejudicial e os processos de fiscalização da constitucionalidade nos Estados-Membros.

Quadro jurídico

Direito da União

4. Os artigos 107.º TFUE e 267.º TFUE, bem como os artigos 93.º EA, 191.º EA e 192.º EA, são as disposições do direito primário que constituem o quadro jurídico do presente processo. São suficientemente conhecidos para que me abstenha de os citar.

¹ — Língua original: francês.

5. O sistema harmonizado dos impostos especiais sobre os produtos energéticos e a eletricidade assenta, por seu turno, na Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE², e na Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade³. A Primeira Diretiva estabelece as regras gerais do sistema dos impostos especiais de consumo, ao passo que a segunda rege, mais especificamente, a tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.

6. Os artigos 1.º e 2.º da Diretiva 2003/96 dispõem:

«*Artigo 1.º*

Os Estados-Membros devem tributar os produtos energéticos e a eletricidade de acordo com o disposto na presente diretiva.

Artigo 2.º

1. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por ‘produtos energéticos’ os produtos adiante especificados:

- a) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 1507 a 1518, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível de aquecimento;
- b) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715;
- c) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2901 e 2902;
- d) Os produtos abrangidos pelo código NC 2905 11 00 que não sejam de origem sintética, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível de aquecimento;
- e) Os produtos abrangidos pelo código NC 3403;
- f) Os produtos abrangidos pelo código NC 3811;
- g) Os produtos abrangidos pelo código NC 3817;
- h) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 3824 90 99, quando destinados a serem utilizados como carburante ou combustível de aquecimento.

2. A presente diretiva é igualmente aplicável: À eletricidade abrangida pelo código NC 2716.

3. Quando destinados a serem utilizados, colocados à venda ou consumidos como carburante ou combustível de aquecimento, os produtos energéticos para os quais não é especificado um nível tributário na presente diretiva serão tributados de acordo com a sua utilização, à taxa prevista para o carburante ou o combustível de aquecimento equivalente.

Para além dos produtos tributáveis referidos no n.º 1, qualquer produto destinado a ser utilizado, colocado à venda ou consumido como carburante, ou como aditivo ou acréscimo de carburantes, será tributado à taxa aplicável ao carburante equivalente.

2 — JO 2009, L 9, p. 12.

3 — JO L 283, p. 51.

Para além dos produtos tributáveis enumerados no n.º 1, quaisquer outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou consumidos para fins de aquecimento serão tributados à taxa aplicável ao produto energético equivalente.

[...]»

7. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96:

«Para além das disposições gerais previstas na Diretiva 92/12/CEE relativas às utilizações isentas de produtos tributáveis, e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas:

- a) Produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade. No entanto, por razões de política ambiental, os Estados-Membros podem sujeitar estes produtos a imposto, sem que tenham de respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos na presente diretiva. [...]»

8. O artigo 1.º da Diretiva 2008/118 dispõe:

«1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados ‘produtos sujeitos a impostos especiais de consumo’:

- a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva 2003/96/CE;

[...]

2. Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

3. Os Estados-Membros podem cobrar impostos sobre:

- a) Produtos não sujeitos a impostos especiais de consumo;

[...]

Todavia, no comércio entre Estados-Membros, a cobrança dos referidos impostos não pode originar formalidades ligadas à passagem de fronteiras.»

Direito alemão

9. O imposto em litígio no processo principal foi introduzido por força da lei relativa ao imposto sobre os combustíveis nucleares (Kernbrennstoffsteuergesetz), de 8 de dezembro de 2010⁴ (a seguir «KernbrStG»). Nos termos desta lei, o combustível nuclear utilizado para a produção industrial de eletricidade está sujeito ao imposto sobre os combustíveis nucleares. Entende-se por combustível nuclear o plutónio 239 e 241 bem como o urânio 233 e 235. A taxa de imposto é fixada por grama

4 — BGBl. 2010 I, p. 1804.

deste combustível e eleva-se a 145 euros. O imposto é devido no momento em que o combustível é utilizado pela primeira vez num reator nuclear e a reação em cadeia se inicia. O sujeito passivo do imposto é o operador da instalação de produção de eletricidade através da cisão de materiais cindíveis (central nuclear).

Factos do litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação processual no Tribunal de Justiça

10. A Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, sociedade de direito alemão, é a operadora de uma central nuclear em Lingen (Alemanha). Numa declaração fiscal com data de 13 de julho de 2011, declarou o montante de 154 117 745 a título de imposto sobre os combustíveis nucleares relativo aos combustíveis utilizados nos seus reatores durante o mês de junho do mesmo ano. Paralelamente, interpôs junto do órgão jurisdicional de reenvio um recurso contra a autoridade fiscal competente, a Hauptzollamt Osnabrück, para contestar a legalidade do referido imposto à luz do direito da União.

11. Num processo paralelo que envolve outro operador de uma central nuclear, o órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal) uma questão de constitucionalidade relativa à KernbrStG. Segundo as informações disponíveis, este processo continua pendente.

12. Nestas condições, o Finanzgericht Hamburg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 267.º, segundo parágrafo, em conjugação com a alínea b), do primeiro parágrafo, TFUE, permite ao órgão jurisdicional de um Estado-Membro apresentar questões ao Tribunal de Justiça da União Europeia, que lhe foram colocadas no âmbito da apreciação da legalidade de uma lei nacional sobre a interpretação do direito da União, mesmo quando o órgão jurisdicional não só tem dúvidas quanto à compatibilidade dessa lei com o direito da União, mas também concluiu que a lei nacional viola a Constituição nacional, e por conseguinte, já recorreu num processo paralelo ao Tribunal Constitucional, que é, segundo o direito nacional, o órgão com competência exclusiva para se pronunciar sobre a constitucionalidade das leis, mas cuja decisão ainda está pendente?

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

2) Opõem-se as Diretivas 2008/118 e 2003/96, adotadas para a harmonização dos impostos especiais de consumo e para os produtos energéticos e a eletricidade na União, à introdução de um imposto nacional cobrado sobre os combustíveis nucleares usados na produção industrial de eletricidade? É relevante para responder a esta questão determinar se é expectável que o imposto nacional seja repercutido no consumidor através do preço da eletricidade, e, se esse for o caso, o que deve entender-se por repercussão?

3) Pode uma empresa opor-se a um imposto sobre a utilização de combustíveis nucleares na produção de eletricidade que um Estado-Membro cobra a fim de obter receitas, com o fundamento de que a cobrança do imposto constitui um auxílio contrário ao direito da União, nos termos do artigo 107.º TFUE? Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, constitui a KernbrStG, segundo a qual é cobrado um imposto para a obtenção de receitas apenas às empresas que produzem industrialmente eletricidade mediante a utilização de combustíveis nucleares, uma medida de auxílio estatal na aceção do artigo 107.º TFUE? Quais as circunstâncias a ter em conta na análise da questão de saber se outras empresas, às quais não são cobrados impostos do mesmo modo, se encontram numa situação factual e jurídica comparável?

4) A cobrança do imposto alemão sobre os combustíveis nucleares está em contradição com as regras do Tratado CEEA?»

13. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de janeiro de 2014. Foram apresentadas observações escritas pelas partes no processo principal, pelos Governos alemão e finlandês, bem como pela Comissão Europeia. As mesmas partes estavam representadas na audiência realizada em 4 de novembro de 2014.

Análise

14. A primeira questão respeita, na realidade, à admissibilidade do presente pedido de decisão prejudicial. Examinamo-a, portanto, em primeiro lugar, antes de abordar as questões de mérito, pela ordem em que foram apresentadas.

Quanto à primeira questão prejudicial

15. Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se tem o direito de apresentar um pedido de decisão prejudicial, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, apesar de estar pendente um processo nacional (no caso em apreço o processo foi iniciado pelo mesmo órgão jurisdicional de reenvio, mas tal não é relevante) de fiscalização da constitucionalidade das disposições do direito nacional que constituem a base do ato individual em questão no processo principal. Segundo os esclarecimentos do órgão jurisdicional de reenvio, se o Bundesverfassungsgericht viesse a declarar a inconstitucionalidade da KernbrStG, sem limitar os efeitos da sua decisão apenas para o futuro, a declaração fiscal em litígio no processo principal seria automaticamente anulada, o que implicaria a extinção da instância no processo principal e privaria as questões prejudiciais do seu objeto.

16. Há que observar desde já que, à luz da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a admissibilidade do reenvio prejudicial no presente processo não parece suscitar qualquer dúvida.

17. Poderia contrapor-se, é certo, que, numa situação como a do processo principal, as questões prejudiciais são de natureza puramente hipotética, dado que a sua pertinência depende do resultado do processo nacional de fiscalização da constitucionalidade. Se as disposições nacionais foram declaradas inválidas com efeitos retroativos, deixará de se colocar a questão relativa à interpretação do direito da União. Não é essa, todavia, a abordagem adotada pelo Tribunal de Justiça no que respeita à articulação entre o processo prejudicial e os processos nacionais de fiscalização da constitucionalidade.

18. Com efeito, em primeiro lugar, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, embora possa ser vantajoso que os problemas de puro direito nacional estejam resolvidos no momento do reenvio ao Tribunal de Justiça, os órgãos jurisdicionais nacionais dispõem da mais ampla faculdade para recorrer ao Tribunal de Justiça, se considerarem que um processo neles pendente suscita questões sobre as quais têm de decidir e que implicam uma interpretação ou uma apreciação da validade de disposições do direito da União⁵.

19. Assim, o Tribunal de Justiça declarou que um órgão jurisdicional nacional ao qual tenha sido submetido um litígio relativo ao direito da União, que considere que uma disposição nacional é não só contrária ao direito da União mas padece igualmente de vícios de inconstitucionalidade, não fica privado da faculdade ou dispensado da obrigação, previstas no artigo 267.º TFUE, de submeter ao Tribunal de Justiça questões sobre a interpretação ou a validade do direito da União, pelo facto de a

5 — V., nomeadamente, acórdãos Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 41) bem como A (C-112/13, EU:C:2014:2195, n.º 35 e jurisprudência referida).

declaração da inconstitucionalidade de uma regra de direito interno estar sujeita a recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional. Com efeito, a eficácia do direito da União ficaria ameaçada se a existência de um recurso obrigatório para o Tribunal Constitucional pudesse impedir o juiz nacional, chamado a pronunciar-se sobre um litígio regido pelo direito da União, de exercer a faculdade, que lhe é atribuída pelo artigo 267.º TFUE, de submeter ao Tribunal de Justiça questões sobre a interpretação ou a validade do direito da União, a fim de lhe permitir decidir se uma norma nacional é ou não compatível com este⁶.

20. Em segundo lugar, sempre nos termos de jurisprudência assente, no âmbito do processo instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União pedida não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto da lide principal, quando o problema for de natureza hipotética ou ainda quando não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas⁷.

21. Ora, não me parece que tal se verifique no presente processo. A relação entre as questões submetidas e a realidade do litígio no processo principal, bem como a suficiência das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, não suscitam, na minha opinião, qualquer dúvida.

22. Quanto à natureza hipotética do problema levantado, atendendo ao resultado incerto do processo paralelo de fiscalização da constitucionalidade — tanto no que respeita ao sentido da decisão do juiz constitucional como aos seus efeitos temporais — é óbvio que as questões prejudiciais não poderiam ser qualificadas como hipotéticas apenas em consequência da existência de tal processo. É manifesto que vários acontecimentos podem implicar a extinção da instância no processo principal antes de o Tribunal de Justiça se pronunciar sobre o reenvio prejudicial, começando, muito prosaicamente, pela desistência da instância. Entre estes acontecimentos possíveis mas incertos encontra-se a declaração de invalidade, por parte do juiz constitucional, das disposições nacionais que estão na origem do objeto do litígio. Nesse caso, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio retirar as consequências de tal acontecimento e, em particular, determinar se deve manter, alterar ou retirar o seu pedido de decisão prejudicial⁸. Porém, a possibilidade de tal acontecimento, muito embora a sua probabilidade seja maior pelo facto de ter sido iniciado um processo de fiscalização da constitucionalidade, não pode bastar para constatar a natureza hipotética das questões colocadas.

23. A este respeito, importa ainda chamar a atenção do órgão jurisdicional de reenvio para as regras de apresentação ao Tribunal de Justiça de pedidos de decisão prejudicial, constantes do artigo 100.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, que entrou em vigor em 1 de novembro de 2012. Nos termos desta disposição, a retirada de um pedido de decisão prejudicial pode ser tida em conta até à notificação da data da prolação do acórdão aos interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

6 — V., nomeadamente, acórdãos Melki e Abdeli (EU:C:2010:363, n.º 45) bem como A (EU:C:2014:2195, n.º 38).

7 — V., nomeadamente, no contexto de uma declaração de inconstitucionalidade das mesmas disposições nacionais que as que estão em causa no pedido de decisão prejudicial, acórdão Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, n.ºs 40 a 42).

8 — V., neste sentido, acórdão Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723, n.º 96) e despacho Nationale Loterij (C-525/06, EU:C:2009:179, n.º 11). V. igualmente ponto 30 das Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (JO 2012, C 338, p. 1).

24. Por fim, em terceiro lugar, o Tribunal de Justiça teve também a oportunidade de declarar que o processo prejudicial e o processo nacional de fiscalização da constitucionalidade têm objetos e efeitos jurídicos diferentes. A declaração, pelo juiz constitucional, da inconstitucionalidade de uma disposição do direito nacional implica normalmente a eliminação dessa disposição da ordem jurídica. Consoante o sistema nacional, esta eliminação pode produzir efeitos *ex nunc* ou *ex tunc*, ou mesmo a partir de um momento determinado pelo próprio juiz constitucional. Se o juiz constitucional for chamado a decidir no âmbito de um litígio concreto perante um órgão jurisdicional nacional, pode dar-se o caso de a disposição em questão, embora declarada inválida, se aplique à parte que está na origem da fiscalização da constitucionalidade. No caso do processo prejudicial a situação é completamente diferente. Segundo a formulação do Tribunal de Justiça, o conflito entre uma disposição da lei nacional e uma disposição do Tratado diretamente aplicável (constatado pelo órgão jurisdicional de reenvio na sequência da decisão do Tribunal de Justiça em resposta ao reenvio) é resolvido, por um órgão jurisdicional nacional, pela aplicação do direito da União, não aplicando, se necessário, a disposição nacional contrária, e não pela declaração da nulidade da disposição nacional, cabendo a cada Estado-Membro a determinação das competências dos seus tribunais e demais órgãos públicos nesta matéria⁹.

25. Importa acrescentar, ainda que tal não influa sobre a resposta à questão prejudicial, que, no caso do processo principal, segundo as informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o recurso ao juiz constitucional respeita a uma alegada violação das regras internas de competência e, portanto, a uma questão diferente da eventual incompatibilidade da KernbrStG com as disposições do direito da União atrás referidas.

26. Proponho, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão no sentido de que um órgão jurisdicional nacional tem o direito de apresentar um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE apesar de estar pendente um processo nacional de fiscalização da constitucionalidade das disposições do direito nacional que constituem a base do ato individual em causa no processo principal.

Quanto à segunda questão prejudicial

27. Através da sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se as Diretivas 2003/96 e 2008/118 se opõem ao imposto em litígio no processo principal. Pretende saber, além disso, se a possibilidade de repercutir ou não o referido imposto sobre o consumidor de eletricidade afeta a resposta a esta questão.

28. O órgão jurisdicional de reenvio não especifica, no texto da questão prejudicial, as disposições das Diretivas 2003/96 e 2008/118 que poderiam eventualmente obstar ao imposto em litígio. Decorre, todavia, da decisão de reenvio que se trata, em particular, de saber, em primeiro lugar, se os combustíveis nucleares são abrangidos pela isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 e, em segundo lugar, se pode considerar-se que o imposto em litígio incide indiretamente sobre a eletricidade, o que o tornaria potencialmente incompatível com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. O eventual impacto da possibilidade de repercutir o imposto em litígio insere-se neste segundo problema.

29. Esta segunda questão prejudicial divide-se, portanto, em duas partes, que analisarei separadamente.

⁹ — V. acórdão Filipiak (EU:C:2009:719, n.º 82).

Quanto à Diretiva 2003/96

– Observações preliminares sobre a aplicabilidade da Diretiva 2003/96 aos combustíveis nucleares

30. Os combustíveis nucleares enquadram-se no domínio abrangido pelo Tratado CEEA¹⁰. Importa, portanto, levantar a questão de saber se as disposições do direito derivado adotadas com base no Tratado CE¹¹ podem reger a tributação de tais produtos. Com efeito, em caso de resposta negativa, a análise da primeira parte da segunda questão não teria sentido.

31. Quando a Diretiva 2003/96 foi adotada, as relações entre os Tratados CE e CEEA eram regidas pelo artigo 305.º, n.º 2, do Tratado CE, segundo o qual «[a]s disposições do [Tratado CE] não prejudicam as do [Tratado CEEA]»¹². Todavia, não me parece que esta norma, que confere ao Tratado CEEA e ao Tratado CE o mesmo valor jurídico, resolva a questão da aplicabilidade das disposições do direito derivado do Tratado CE no domínio abrangido pelo Tratado CEEA. Podem ser adotadas duas abordagens nesta matéria¹³.

32. A primeira consiste em considerar as duas Comunidades totalmente distintas e autónomas nos seus domínios respetivos. Os atos adotados com base no Tratado CE não seriam, portanto, aplicáveis no domínio do Tratado CEEA e vice-versa. Tal significaria, em conjugação com o princípio da atribuição das competências, que, para cada ato legislativo no domínio de um dos tratados, seria necessária uma base jurídica nesse mesmo tratado. Ora, o Tratado CEEA é muito menos desenvolvido que o Tratado CE. Como tratado setorial, não só foi limitado, desde o início, aos instrumentos jurídicos que, no momento da sua adoção, pareciam necessários para o desenvolvimento da indústria nuclear europeia (não se prevê, por exemplo, nenhuma competência geral para a harmonização das legislações nacionais), como não foi, ao contrário do Tratado CE, objeto de um substancial alargamento do seu âmbito de aplicação, decorrente de sucessivos tratados de alteração.

33. A adoção desta abordagem estritamente «dualista» suscitaria, portanto, graves problemas, num momento em que o direito europeu abrange domínios variados como a concorrência, a fiscalidade ou, ainda, o ambiente, e que não se justifica excluir da intervenção do legislador europeu os bens ou atividades que se inserem no domínio do Tratado CEEA.

34. Opto pela segunda abordagem, que consiste em considerar que o Tratado CE, em conformidade com a sua vocação generalista, tem um âmbito de aplicação que abrange todos os bens, serviços e atividades, ao passo que o Tratado CEEA estabelece regras específicas apenas quando as características da indústria nuclear o exigirem. Assim, os atos de direito derivado adotados com base no Tratado CE podem ser aplicados aos bens e às atividades que se inserem no domínio do Tratado CEEA, desde que este não disponha em contrário. Tenho consciência dos problemas jurídicos que esta abordagem também implica mas parecem-me facilmente ultrapassáveis e, em qualquer caso, irrelevantes no caso em apreço.

10 — Trata-se de «materiais cindíveis especiais» segundo a terminologia do Tratado CEEA.

11 — A Diretiva 2003/96 foi adotada antes da entrada em vigor do Tratado de Lisboa. Tem como base jurídica o artigo 93.º CE (atual artigo 113.º TFUE).

12 — Atualmente, desde a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, existe uma disposição análoga no artigo 106.º A, n.º 3, do Tratado CEEA. O n.º 1 deste artigo enumera ainda explicitamente os artigos do Tratado TFUE que se aplicam ao Tratado CEEA, mas trata-se apenas de disposições institucionais.

13 — V. Cusack, T. F., «A Tale of Two Treaties: an Assessment of the Euratom Treaty in Relation to the EC Treaty», *Common Market Law Review*, n.º 40, 2003, p. 117 a 142 (em especial p. 127).

35. Esta abordagem parece, de resto, ser apoiada pela jurisprudência. No seu parecer 1/94, o Tribunal de Justiça declarou que «[c]omo o Tratado [CEEA] não contém qualquer disposição sobre o comércio externo, nada se opõe a que esses acordos concluídos ao abrigo do artigo 113.º do Tratado CE sejam alargados às trocas internacionais de produtos [CEEA]»¹⁴. No que respeita ao Tratado CECA, o Tribunal de Justiça declarou que o Tratado CEE «se [podia] aplicar a produtos pertencentes ao domínio do Tratado CECA na medida em que as questões suscitadas não sejam objeto de disposições do Tratado CECA»¹⁵. Tal parece-me perfeitamente transponível para o Tratado CEEA. É certo que o Tribunal de Justiça associou recentemente a aplicabilidade de uma disposição do Tratado CE no domínio do Tratado CEEA ao seu caráter de regra geral do direito europeu¹⁶. Parece-me, todavia, que a situação nesse processo era diferente da que está em causa no processo principal. Em primeiro lugar, tratava-se de aplicar diretamente uma disposição do Tratado CE no domínio do Tratado CEEA, e não de determinar se os atos de direito derivado adotados com base no Tratado CE podiam ser aplicados aos bens abrangidos pelo Tratado CEEA. Em segundo lugar, a declaração do Tribunal de Justiça, segundo a qual um princípio da ordem jurídica europeia tão fundamental como o da proibição da discriminação em razão da nacionalidade é aplicável no domínio do Tratado CEEA, não pode, na minha opinião, significar necessariamente que só os princípios gerais estabelecidos no Tratado CE são aplicáveis a situações regidas pelo Tratado CEEA.

36. Por fim, a abordagem que preconizo parece ser seguida desde há muito tempo na prática das instituições. Com efeito, atos adotados apenas com base no Tratado CE, tais como a Diretiva 85/337/CEE¹⁷, a Diretiva 98/34/CE¹⁸ ou ainda, no domínio fiscal, a Diretiva 2006/112/CE¹⁹, são indistintamente aplicáveis aos bens e às atividades abrangidos pelos Tratados CE (atualmente Tratado FUE) e CEEA. Não vejo, portanto, obstáculos formais a que as disposições da Diretiva 2003/96 possam também, em teoria, ser aplicadas aos combustíveis nucleares.

– Aplicação da Diretiva 2003/96 aos combustíveis nucleares

37. O artigo 1.º da Diretiva 2003/96 obriga os Estados-Membros a aplicar um imposto especial de consumo aos produtos energéticos e à eletricidade. Os produtos energéticos são definidos no artigo 2.º, n.º 1, da referida diretiva mediante códigos da nomenclatura combinada²⁰ relativos a um certo número de produtos que são, essencialmente, o carvão, o gás natural e os óleos minerais, bem como certos produtos derivados. O n.º 2 do mesmo artigo acrescenta a eletricidade a esta lista. Os combustíveis nucleares, na aceção da KernbrStG, não se encontram, portanto, entre os produtos enumerados.

38. Nos termos do artigo 2.º, n.º 3, segundo e terceiro parágrafos, da Diretiva 2003/96, estão também sujeitos ao imposto especial de consumo todos os outros produtos utilizados como carburante, bem como todos os outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, utilizados para fins de aquecimento²¹.

14 — EU:C:1994:384, n.º 24.

15 — Acórdão Hopkins e o. (C-18/94, EU:C:1996:180, n.º 14 e jurisprudência referida).

16 — Acórdão ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660, n.ºs 87 a 91).

17 — Diretiva do Conselho de 27 de junho de 1985, relativa à avaliação dos efeitos de determinados projetos públicos e privados no ambiente (JO L 175, p. 40).

18 — Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho de 22 de junho de 1998, relativa a um procedimento de informação no domínio das normas e regulamentações técnicas (JO L 204, p. 37).

19 — Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

20 — Na aceção do Regulamento (CE) n.º 2031/2001 da Comissão de 6 de agosto de 2001, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à Pauta Aduaneira Comum (JO L 279, p. 1).

21 — O artigo 2.º, n.º 3, primeiro parágrafo, da Diretiva 2003/96 não alarga o leque de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo. Respeita apenas ao método de determinação do nível de tributação para os produtos relativamente aos quais esse nível não seja especificado na referida diretiva.

39. Assim, o artigo 2.º da Diretiva 2003/96, ao indicar os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, define simultaneamente o âmbito de aplicação desta diretiva²².

40. O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 isenta do imposto especial de consumo os «[p]rodutos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade». No presente processo trata-se, portanto, de saber se esta isenção abrange também os combustíveis nucleares. Não me parece que assim seja, pelas seguintes razões.

41. Em primeiro lugar, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, refere-se expressamente a «produtos energéticos». Ora, esta expressão é definida com precisão no artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva através de uma lista limitativa e exaustiva de produtos designados claramente pelos seus códigos da nomenclatura combinada. Consequentemente, a referida expressão não pode ter, no artigo 14.º da mesma diretiva, um significado diferente do que lhe é dado no referido artigo 2.º Com efeito, não pode considerar-se, sem violar a lógica jurídica, que o legislador utilizou, no mesmo texto, uma expressão idêntica em duas aceções diferentes.

42. É certo que, além dos produtos enumerados no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96, o imposto especial de consumo se aplica também aos outros produtos utilizados como carburante e aos outros hidrocarbonetos utilizados como combustíveis. Logicamente, as isenções previstas no artigo 14.º desta mesma diretiva deviam, portanto, aplicar-se também a estas duas categorias de produtos, neste caso os hidrocarbonetos utilizados como combustíveis para produzir eletricidade. Porém, os combustíveis nucleares em questão no presente processo não são hidrocarbonetos, trata-se, com efeito, de isótopos específicos de plutónio e de urânio²³.

43. Em segundo lugar, como já observei no n.º 32 das presentes conclusões, o âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96 é definido pelo seu artigo 2.º O artigo 14.º não pode, portanto, ser aplicável, para além desse âmbito de aplicação, aos produtos que não são por este abrangidos, isentando-os de um imposto ao qual não estão sujeitos.

44. Consequentemente, é manifesto, na minha opinião, que a Diretiva 2003/96, em especial o seu artigo 14.º, n.º 1, alínea a), não é aplicável aos combustíveis nucleares.

– Aplicação por analogia

45. O órgão jurisdicional de reenvio levanta também a questão da possibilidade de aplicar por analogia a Diretiva 2003/96 ou, pelo menos, o seu artigo 14.º, n.º 1, alínea a), aos combustíveis nucleares. Confesso que tenho dificuldade em conceber de que modo tal poderia ser feito. A referida disposição estabelece uma isenção do imposto especial de consumo. Não pode, portanto, aplicar-se, nem mesmo por analogia, aos produtos que não estão sujeitos a tal imposto. Seria nesse caso necessário, antes de mais, sujeitar os combustíveis nucleares ao regime da Diretiva 2003/96. Ora, parece-me completamente inconcebível sujeitar, por analogia, um produto a um imposto pelo qual não é abrangido. Por outro lado, não existe quanto a este aspeto qualquer analogia válida entre os combustíveis nucleares e os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo. A Diretiva 2003/96 visa não a tributação dos produtos utilizados para produzir eletricidade mas a tributação dos produtos energéticos, como são definidos nesta diretiva, independentemente da sua utilização. O facto de não incluir os combustíveis nucleares no âmbito desta regulamentação não constitui, portanto, uma lacuna jurídica que careça de ser preenchida por via analógica.

22 — Este âmbito de aplicação é também delimitado pelas isenções previstas no artigo 2.º, n.º 4, da Diretiva 2003/96, que não são pertinentes no presente processo.

23 — Aliás, na minha opinião, não se trata sequer de um combustível. A expressão «combustível nuclear» é uma simplificação porque, na realidade, o funcionamento de uma central nuclear assenta numa reação autónoma em cadeia e não na combustão de um produto, como é o caso das centrais «clássicas».

46. Poderia, quando muito, sugerir-se a transposição para o presente processo, por analogia, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que decorre do acórdão Braathens²⁴. O raciocínio seria o seguinte. Nesse processo, o Tribunal de Justiça, no âmbito da interpretação de uma disposição da Diretiva 92/81/CEE²⁵, que precedeu a Diretiva 2003/96, relativa à isenção do carburante utilizado para o tráfego aéreo [atual artigo 14.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2003/96], declarou que tal isenção exclui não só a aplicação, aos produtos isentos, do imposto especial de consumo, como também de outros impostos nacionais que podem normalmente ser aplicados aos produtos sujeitos ao imposto especial de consumo²⁶. Com efeito, segundo o Tribunal de Justiça, tais impostos nacionais privariam de efeito a isenção prevista pela Diretiva 92/81²⁷. A mesma isenção dos impostos nacionais devia ser aplicada aos produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade, que são isentos do imposto especial de consumo ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96. Ora, se os produtos energéticos utilizados para a produção de eletricidade não podem ser sujeitos a impostos nacionais, o mesmo deveria aplicar-se, por via analógica, a outros produtos que, não sendo embora produtos energéticos, na aceção da Diretiva 2003/96, são também utilizados para produzir eletricidade, tais como os combustíveis nucleares.

47. Todavia, este raciocínio parece-me errado. O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 não cria qualquer princípio geral de isenção dos produtos utilizados para produzir eletricidade. Esta diretiva estabelece um sistema harmonizado de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade e a isenção dos produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade insere-se neste quadro estrito²⁸. O acórdão Braathens respeita precisamente a um produto abrangido pela Diretiva 92/81, explicitamente isento. O seu único objetivo era o de assegurar a eficácia desta isenção e não o de alargar o seu âmbito de aplicação. Uma interpretação mais lata infringiria o âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96, afetaria o seu objetivo de harmonização e desrespeitaria a competência dos Estados-Membros para introduzirem impostos indiretos em domínios não harmonizados, reafirmada no artigo 1.º, n.º 3, alínea a), da Diretiva 2008/118.

48. Em conclusão, entendo que um imposto que incide sobre a utilização pelas centrais nucleares de combustíveis nucleares não é abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96, que não se opõe, portanto, à aplicação de tal imposto.

Quanto à Diretiva 2008/118

49. Através da segunda parte da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o imposto em litígio pode ser considerado um imposto indireto sobre a eletricidade. Devo observar, antes de mais, que, se assim fosse, este imposto seria contrário às disposições da Diretiva 2008/118, conjugadas com a Diretiva 2003/96. Não creio, porém, que este imposto possa ser qualificado como imposto indireto sobre a eletricidade.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Diretiva do Conselho de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12).

26 — Esta possibilidade decorre do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 (v. também o n.º 51 das presentes conclusões).

27 — V. acórdão Braathens (EU:C:1999:291, n.º 24).

28 — V. n.ºs 41 a 44 das presentes conclusões.

– Quanto à possibilidade de introduzir impostos nacionais adicionais sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

50. O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 permite aos Estados-Membros cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (entre os quais se encontra a eletricidade), desde que sejam conformes com as normas fiscais do direito da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado. Entre estas normas encontra-se a determinação da base tributável, a liquidação do imposto, a sua exigibilidade e o seu controlo.

51. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o imposto em litígio no processo principal não é cobrado para fins específicos, dado que alimenta o orçamento federal. Em qualquer caso, a apreciação da finalidade de um imposto é da competência das autoridades e dos órgãos jurisdicionais nacionais que devem, todavia, tomar em conta os critérios, extremamente rigorosos, de resto, estabelecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça²⁹. Se o órgão jurisdicional nacional constatar que o imposto em questão não preenche tais critérios, tal imposto não pode ser considerado conforme ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.

52. Quanto ao respeito das regras de tributação aplicáveis no direito da União, parece-me que o imposto em litígio também não satisfaz esse requisito. No caso do processo principal, apenas pode tratar-se, evidentemente, das regras em matéria de imposto especial de consumo, dado que o imposto em litígio não apresenta qualquer analogia com o imposto sobre o valor acrescentado.

53. É certo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 exige apenas a conformidade com a economia geral do imposto no direito da União³⁰. Porém, mesmo na sua economia geral, o imposto em litígio não me parece conforme às normas aplicáveis em matéria de imposto especial de consumo sobre a eletricidade.

54. Em primeiro lugar, afasta-se claramente destas normas no que respeita à base tributável. Assim, no caso do imposto especial de consumo, a base tributável é constituída pelo próprio produto sujeito ao imposto especial de consumo, ou seja, uma certa quantidade de eletricidade, ao passo que a base tributável do imposto em questão é constituída pelo combustível nuclear, ou seja, um fator de produção, e só um novo cálculo permitiria eventualmente transpô-la para uma determinada quantidade de eletricidade.

55. Em segundo lugar, o imposto especial de consumo sobre a eletricidade só é exigível no momento da distribuição aos consumidores³¹, ao passo que o imposto em litígio se torna exigível no momento em que o combustível nuclear é utilizado no reator, ou seja, ainda antes da produção da eletricidade. Esta diferença não é apenas cronológica, dado que o sujeito passivo do imposto também é diferente. Com efeito, no caso do imposto especial de consumo, é o distribuidor ou redistribuidor da eletricidade que é o devedor, ao passo que, no caso do imposto em questão, é o produtor. Tal significa também que, se a eletricidade for exportada para outro Estado-Membro, o imposto em litígio é cobrado no Estado de produção (na Alemanha), ao passo que o imposto especial de consumo sobre a eletricidade é cobrado no Estado de consumo³².

29 — Acórdão Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 27 a 32).

30 — Acórdão EKW e Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110, n.º 47).

31 — Artigo 21.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Diretiva 2003/96. V. também acórdão Comissão/Polónia (C-475/07, EU:C:2009:86, n.º 50).

32 — Acórdão Comissão/Polónia (EU:C:2009:86, n.º 56).

56. Por fim, em terceiro lugar, o controlo do pagamento do imposto em litígio exige que o devedor elabore uma declaração fiscal no momento do facto gerador do imposto. Ora, pode deduzir-se da jurisprudência atrás referida³³ que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não permite introduzir impostos que obriguem os operadores a outras formalidades além das previstas pela regulamentação da União relativa aos impostos especiais de consumo ou ao imposto sobre o valor acrescentado.

57. Considero, portanto, que, se o imposto em litígio no processo principal for considerado um imposto indireto sobre a eletricidade, não preenche os requisitos enumerados no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Não creio, porém, que possa ser considerado como tal.

– Quanto à qualificação do imposto em litígio como imposto indireto sobre a eletricidade

58. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a possibilidade de considerar o imposto em litígio no processo principal como imposto indireto sobre a eletricidade, por ser proporcional à quantidade de eletricidade produzida através de uma determinada quantidade de combustível nuclear. Não me parece, todavia, que tal proporcionalidade seja a este respeito suficiente.

59. Com efeito, para que se possa considerar que um imposto incide sobre um determinado produto, é necessário que incida sobre o consumo de tal produto. Tal pode verificar-se diretamente³⁴, ou indiretamente, por incorporação do imposto no preço do produto. Os impostos cobrados na fase da produção, como seria eventualmente o caso do imposto em litígio no processo principal se viesse a ser considerado um imposto sobre a eletricidade, só podem ser abrangidos pela segunda situação, dado que se aplicam no momento em que não existe ainda o produto tributado.

60. O imposto em litígio no processo principal constitui, evidentemente, um encargo que entra nos custos de produção das centrais nucleares. Estes custos são uma parte constitutiva do preço da eletricidade praticado pelas centrais. Tal não me parece, porém, suficiente para considerar o imposto em questão como um imposto sobre a eletricidade. Com efeito, como a Comissão corretamente observou, tal raciocínio levaria a considerar todos os impostos e taxas suportados pelos produtores de eletricidade como impostos indiretos sobre a mesma, por exemplo o imposto sobre as sociedades, cuja matéria coletável, ou seja, o resultado tributável, é também proporcional, em certa medida, à quantidade de eletricidade produzida³⁵.

61. Para que se possa considerar que um imposto cobrado a montante (na fase da produção) incide sobre o consumo de um produto é necessário que o montante do imposto seja incluído precisamente no preço de cada quantidade do produto colocado à disposição para consumo, de modo a que o imposto seja neutro para o produtor ou o distribuidor que, como sujeito passivo, serve apenas de intermediário entre o consumidor que suporta o encargo do imposto e o fisco.

62. Ora, tal não me parece possível no caso de um imposto cobrado unicamente sobre certos produtores de eletricidade. A eletricidade é um produto específico, que só existe sob a forma de tensão na rede elétrica. Depois de a eletricidade ser produzida e introduzida na rede, deixa de ser possível distinguir a que é proveniente de um determinado produtor. Se os preços de entrada na rede praticados pelos produtores podem, então, divergir em certa medida, o preço do fornecimento aos

33 — Acórdão EKW e Wein & Co (EU:C:2000:110, n.º 46).

34 — Era esse o caso do imposto em questão no processo que deu origem ao acórdão Braathens (EU:C:1999:291). Tratava-se de um imposto cobrado a jusante do consumo do bem tributado, diretamente junto do consumidor, que também estava sujeito ao mesmo. É, de resto, devido a esta característica que a existência de uma ligação direta e indissociável entre o consumo do produto sujeito ao imposto e o facto tributário, constatada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão, me parece dificilmente transponível como critério de qualificação do imposto em litígio no processo principal no presente processo, que respeita a um imposto cobrado a montante, junto do produtor.

35 — Se, segundo a tipologia clássica, o imposto sobre as sociedades é, sem dúvida, um imposto direto, ao ser transposto para um produto, como a eletricidade, torna-se indireto. É o mesmo raciocínio que o aplicado ao imposto em questão.

consumidores já não pode refletir esta diferença. Com efeito, os consumidores pagam um preço único pela eletricidade proveniente de todos os produtores. Seria impossível, portanto, identificar o montante do imposto em litígio pago pelos consumidores por uma determinada quantidade de eletricidade. Consequentemente, este imposto não pode ser qualificado como imposto sobre a eletricidade.

63. No que respeita, por fim, ao último problema levantado no âmbito da segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio, o elemento decisivo consiste não na possibilidade *in abstracto* de repercutir o imposto sobre os consumidores (e, portanto, na sua qualificação como imposto indireto), mas sim na impossibilidade de o repercutir no caso concreto do mercado da eletricidade.

64. Consequentemente, o imposto em litígio no processo principal não é um imposto indireto sobre a eletricidade e não é, portanto, abrangido pelo artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Trata-se, na realidade, de um imposto sobre um produto diferente dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do n.º 3, alínea a), do mesmo artigo, que exige apenas que não seja introduzida qualquer formalidade associada à passagem das fronteiras. Na medida em que o imposto em litígio não implica tais formalidades, a Diretiva 2008/118 não se opõe a tal imposto.

Resposta à segunda questão

65. Atendendo às considerações anteriores, entendo que se deve responder à segunda questão no sentido de que as Diretivas 2003/96 e 2008/118 não se opõem a um imposto cobrado sobre os combustíveis nucleares que incide sobre a utilização destes combustíveis para efeitos de produção de eletricidade.

Quanto à terceira questão prejudicial

66. Através da sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente, antes de mais, se um sujeito passivo do imposto em litígio no processo principal poderia contestar a sua aplicação por se tratar de um auxílio estatal contrário ao mercado interno, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Seguidamente, procura saber se o referido imposto pode, efetivamente, ser qualificado como auxílio estatal. Apesar da ordem pela qual o órgão jurisdicional de reenvio apresentou as suas questões, convém, na minha opinião, começar pela análise deste segundo ponto.

67. Segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, uma medida fiscal pode constituir um auxílio estatal, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE³⁶. É o que se passa quando tal medida fiscal concede aos beneficiários um tratamento fiscal vantajoso, aliviando os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa. Além disso, tal medida deve ser suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável³⁷. Na apreciação destas medidas, a vantagem seletiva é, portanto, o critério crucial entre os quatro critérios cumulativos visados pela referida disposição do Tratado FUE.

68. A determinação do quadro de referência reveste, portanto, segundo o Tribunal de Justiça, uma importância acrescida no caso das medidas fiscais, dado que a própria existência de uma vantagem só pode ser afirmada em relação a uma imposição dita «normal»³⁸. Importa, consequentemente, levantar a questão da existência de um sistema de imposição normal, no âmbito do qual os outros produtores de eletricidade seriam tratados com vantagens relativamente às centrais nucleares.

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

37 — Acórdão Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.ºs 71 e 75 bem como jurisprudência referida).

38 — Acórdão Portugal/Comissão (C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 56).

69. É pacífico que não existe no direito alemão nenhum sistema geral de tributação a montante da produção de eletricidade. Todavia, em certas condições, a aplicação de um novo imposto apenas a uma parte das empresas que se encontrem numa situação comparável pode ter o mesmo efeito que a isenção de um imposto já existente³⁹. Poderia então conceber-se um sistema de tributação geral, no âmbito do qual todos os produtores de eletricidade fossem tributados da mesma maneira pela sua produção⁴⁰?

70. A eletricidade tem como característica específica o facto de poder ser produzida através de várias técnicas muito diferentes entre si, a saber, a combustão de combustíveis fósseis (carvão, gás natural ou petróleo) e dos seus derivados, a reação nuclear, ou a utilização de diferentes fontes de energia renováveis, tais como a água, o vento, a energia solar, a energia geotérmica, etc.

71. Parece-me impossível, portanto, criar um sistema de tributação a montante que tenha em conta de modo igual todos estes métodos de produção⁴¹. Por outras palavras, as empresas produtoras de eletricidade através destas diferentes tecnologias não se encontram numa situação factual comparável no que respeita à sua eventual tributação a montante. Têm apenas em comum o produto final, ou seja, a eletricidade. Ora, como já constatei no n.º 64 das presentes conclusões, o imposto em litígio no processo principal não é um imposto, nem sequer indireto, sobre a eletricidade. Um tal imposto, ao incidir sobre a eletricidade na fase da produção, seria, de resto, contrário às disposições conjugadas das Diretivas 2003/96 e 2008/118⁴².

72. O facto de não tributar a montante a produção de eletricidade por meios que não o nuclear não constitui, portanto, uma vantagem à luz de um sistema de tributação geral, dado que tal sistema não pode existir. O imposto em litígio no processo principal é, portanto, um imposto de tipo específico que só pode ser aplicado ao setor nuclear.

73. Dado que tal sistema de tributação geral a montante dos produtores de eletricidade não constitui um quadro de referência concebível, o facto de não sujeitar tais produtores a esse sistema não pode ser entendido como uma redução de um encargo que onere normalmente o orçamento de uma empresa.

74. Os produtores de eletricidade que utilizam outras fontes de energia, que não os combustíveis nucleares, não beneficiam, portanto, relativamente a um sistema geral, de um tratamento fiscal particular que possa ser qualificado como auxílio estatal. Consequentemente, não é necessário — nem, de resto, pertinente — levantar a questão de saber se, atendendo aos objetivos prosseguidos por um sistema de imposição que sirva de quadro de referência, as empresas em causa se encontram numa situação factual e jurídica comparável.

75. Importa ainda acrescentar que as diferentes técnicas de produção de eletricidade se distinguem também pelos seus custos ambientais, pela sua influência sobre o mercado do trabalho, pelos seus efeitos mais ou menos nocivos para a saúde humana, a segurança pública, etc. Assim, ainda que as empresas que utilizam estas diferentes tecnologias se encontrem, em certa medida, em concorrência,

39 — Acórdão Ferring (C-53/00, EU:C:2001:627, n.º 20).

40 — Não partilho da opinião da demandante no processo principal, exposta nas suas observações, segundo a qual só devem ser tomados em conta nesta comparação os produtores de eletricidade que não emitam dióxido de carbono (CO₂) (ou seja, os que utilizam a energia nuclear e as fontes renováveis). Com efeito, o facto de emitir ou não CO₂ nada tem a ver com a tributação a montante. Segundo esta mesma lógica, poderia distinguir-se a energia nuclear, que produz «resíduos nucleares» que carecem de um tratamento dispendioso, das fontes renováveis, que são neutras do ponto de vista ambiental.

41 — Importa ainda acrescentar que a tributação dos combustíveis fósseis, na medida em que constituem produtos energéticos na aceção da Diretiva 2003/96, é proibida por força do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva.

42 — V. n.ºs 50 a 57 das presentes conclusões.

dado que produzem o mesmo produto — a eletricidade⁴³ — não se encontram numa situação factual idêntica. Os poderes públicos podem, portanto, tomar as medidas que considerem adequadas relativamente a um destes setores de produção de eletricidade, sem que tal constitua automaticamente um auxílio estatal seletivo em benefício dos outros setores⁴⁴.

76. Consequentemente, há que responder à terceira questão no sentido de que o facto de o imposto em litígio no processo principal se aplicar apenas às empresas que produzem industrialmente eletricidade utilizando combustíveis nucleares não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Não é, portanto, necessário examinar se uma empresa poderia contestar tal auxílio para pedir a isenção da tributação.

Quanto à quarta questão prejudicial

77. Através da sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as disposições do Tratado CEEA se opõem ao imposto em litígio no processo principal, sem especificar no texto desta questão as disposições que estariam concretamente em causa. Decorre, porém, da fundamentação do pedido de decisão prejudicial que se trata, em particular, das disposições dos artigos 93.º EA, 191.º EA e 192.º EA.

78. Da leitura desta fundamentação, parece-me que as dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio quanto à conformidade do imposto em litígio com as referidas disposições do Tratado CEEA se explicam pela conceção e pela denominação deste imposto no direito interno, como imposto que incide sobre os produtos, concretamente, os combustíveis nucleares. Todavia, este imposto, calculado com base na quantidade de combustível nuclear, apresenta, na realidade, uma natureza híbrida. É cobrado no momento da utilização deste combustível para efeitos de produção de eletricidade, que é a única utilização tributada⁴⁵. O sujeito passivo do imposto é o operador da central nuclear, que suporta também o seu encargo económico. Simultaneamente, os combustíveis nucleares tributados são indispensáveis para a exploração das centrais nucleares, dado que não existem produtos de substituição. Por outras palavras, o operador de uma central pode optar por utilizar o produto tributado, ou por cessar a sua atividade. Deste ponto de vista, o imposto em litígio parece-se mais, quanto aos seus efeitos, com um imposto sobre a atividade económica dos operadores das centrais nucleares do que com um verdadeiro imposto que incide sobre um produto. Nesta perspetiva, o imposto em litígio suscita, na minha opinião, menos dúvidas no que respeita à sua conformidade com as referidas disposições do Tratado CEEA.

79. Em primeiro lugar, o artigo 93.º EA proíbe todos os direitos aduaneiros, encargos de efeito equivalente e todas as restrições quantitativas à importação e à exportação entre os Estados-Membros sobre os produtos enumerados nas listas constantes do anexo IV do Tratado CEEA, entre os quais figuram os diferentes combustíveis nucleares. Este artigo é, portanto, *grosso modo*, o equivalente dos atuais artigos 30.º TFUE e 34.º TFUE. Segundo as observações da demandante no processo principal, sendo a totalidade dos combustíveis nucleares utilizados na Alemanha importada, o imposto em litígio incide, portanto, unicamente sobre produtos importados, aumentando o custo da sua utilização. Constitui, assim, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro.

43 — Apenas em certa medida, dado que o mercado da eletricidade não é plenamente concorrencial. Como qualquer mercado de energia, depende também fortemente das decisões políticas.

44 — Um exemplo de tais medidas é a introdução do sistema de autorizações de emissão de gases com efeitos de estufa, que toma em conta o impacto ambiental da combustão dos materiais fósseis.

45 — Assim, outras eventuais utilizações dos mesmos materiais, por exemplo uma utilização médica ou científica, não são abrangidas pelo imposto em litígio.

80. Não me parece, todavia, que o imposto em litígio possa ser utilmente apreciado à luz do artigo 93.º EA. Com efeito, como já observei no n.º 78 das presentes conclusões, este imposto deve antes ser considerado como um imposto sobre a atividade de produção de eletricidade e é, quando muito, o custo desta atividade que é aumentado em resultado do referido imposto⁴⁶. Ora, o objetivo do artigo 93.º EA é o de proteger a liberdade das trocas de mercadorias, e não as atividades prosseguidas através dessas mercadorias.

81. Por outro lado, tenho sérias dúvidas que seja possível falar, neste caso, de verdadeiras trocas e de circulação. Entre os produtos abrangidos pelo Tratado CEEA, os combustíveis nucleares («materiais cindíveis especiais») têm um estatuto particular. Segundo os artigos 57.º EA a 59.º EA, o monopólio da aquisição destes materiais, no interior da Comunidade, pertence à Agência criada pelo Tratado CEEA e tais materiais mantêm-se, nos termos do artigo 86.º EA, propriedade da Comunidade. Os Estados-Membros, as pessoas e as empresas têm apenas, ao abrigo do artigo 87.º EA, um direito de utilização e de consumo.

82. Por fim, como o Governo alemão salienta nas suas observações, um imposto que apresenta manifestamente uma natureza fiscal e não é cobrado em consequência da passagem da fronteira do Estado-Membro que o criou inscreve-se num regime geral de imposições internas, na aceção do artigo 110.º TFUE, e não constitui um encargo de efeito equivalente aos direitos aduaneiros. A circunstância de tal imposto incidir, de facto, apenas sobre os produtos importados, devido à inexistência de produção nacional, não é suscetível de justificar que seja qualificado como encargo de efeito equivalente e não como imposição interna, dado que faz parte de um regime geral de imposições internas que abrange sistematicamente produtos, segundo critérios objetivos aplicados independentemente da origem de tais produtos. Ora, o artigo 110.º TFUE não pode ser invocado contra imposições internas que incidam sobre os produtos importados, na falta de produção nacional similar ou concorrente. Em particular, este artigo não permite censurar o caráter excessivo do nível de tributação que os Estados-Membros possam adotar relativamente a determinados produtos na falta de qualquer efeito discriminatório ou protetor⁴⁷.

83. O imposto em litígio no processo principal, que não está associado à passagem das fronteiras, aplica-se indistintamente a todos os bens em questão, que são, de resto, segundo a afirmação da demandante no processo principal nas suas observações, apenas de importação, por falta de produção nacional. Assim, este imposto deve ser apreciado como imposto interno e não como encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro. Dado o seu caráter não discriminatório, não pode ser considerado contrário ao 110.º TFUE, não sendo necessário analisar se esta disposição é aplicável no domínio do Tratado CEEA.

84. Considero, portanto, que o imposto em litígio não é abrangido pelo artigo 93.º EA.

85. Em segundo lugar, o artigo 191.º EA prevê que a Comunidade goza, no território dos Estados-Membros, dos privilégios e imunidades definidos no Protocolo relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia. O órgão jurisdicional de reenvio levanta a questão de saber se este artigo, conjugado com o artigo 3.º, primeiro parágrafo, do referido protocolo, que respeita à isenção da União e dos bens que lhe pertencem de quaisquer impostos diretos, não se opõe ao imposto em litígio, em consequência do regime de propriedade dos materiais cindíveis especiais referido no n.º 81 das presentes conclusões.

46 — É, portanto, a situação inversa da analisada no acórdão Schöttle (20/76, EU:C:1977:26), citado pela demandante no processo principal, em que um imposto sobre a atividade (nesse caso, o transporte) foi qualificado como imposto que incide indiretamente sobre as mercadorias.

47 — V., nomeadamente, acórdão De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, n.ºs 34, 35 e 38).

86. Na minha opinião, a resposta é necessariamente negativa. Mais uma vez, o imposto em litígio incide sobre a atividade dos operadores das centrais nucleares depois de estes terem adquirido o direito de utilização do combustível nuclear. São estes operadores que são os sujeitos passivos do imposto e que suportam o respetivo encargo, não sendo a Comunidade afetada de modo algum.

87. Na audiência, a demandante no processo principal afirmou ainda que, segundo o direito fiscal alemão, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo servem de garantia de pagamento do imposto que os onera. Assim, a Comunidade, como proprietária dos combustíveis nucleares, poderia ser considerada garante do pagamento do imposto em litígio por parte do sujeito passivo, o que infringiria o artigo 3.º do Protocolo (n.º 7) relativo aos Privilégios e Imunidades da União Europeia. Ainda que assim fosse — o que o Tribunal de Justiça não poderá verificar no presente processo, por falta de precisões a este respeito, tanto na decisão de reenvio como nas observações das partes — não considero que a eventual incompatibilidade do sistema de garantia de pagamento de um imposto nacional com o direito da União possa implicar automaticamente a invalidade do próprio imposto à luz deste direito. Quando muito, é a garantia que, se necessário, não será aplicada pelos órgãos jurisdicionais nacionais.

88. Assim, o artigo 191.º EA não se opõe, na minha opinião, ao imposto em litígio.

89. Em terceiro lugar, nos termos do artigo 192.º, segundo parágrafo, EA, os Estados-Membros abster-se-ão de tomar quaisquer medidas suscetíveis de pôr em perigo a realização dos objetivos do Tratado CEEA. Entre os objetivos do Tratado, o aprovisionamento regular e equitativo de todos os utilizadores em combustíveis nucleares, enunciado no artigo 2.º, alínea d), EA, é o que o órgão jurisdicional de reenvio refere em especial na sua decisão.

90. Ora, como já referi, o imposto em litígio incide não sobre o aprovisionamento em combustíveis nucleares, mas sobre a sua utilização. De resto, como o próprio órgão jurisdicional de reenvio observa, o objetivo enunciado no artigo 2.º, alínea d), EA é concretizado no artigo 52.º EA. Este artigo prevê, além da criação de uma Agência cuja missão principal é, precisamente, assegurar o aprovisionamento, a proibição de privilegiar certos utilizadores. Manifestamente, o imposto em litígio não tem este efeito.

91. De uma forma mais geral, o artigo 1.º EA atribui à Comunidade, como missão geral, o estabelecimento das *condições* necessárias à formação e crescimento rápido das indústrias nucleares. As medidas a tomar no exercício desta missão são enumeradas no artigo 2.º EA. Em parte alguma o Tratado CEEA exige aos Estados-Membros a instalação ou o desenvolvimento da energia nuclear, enquanto tal, e ainda menos da energia nuclear isenta de qualquer tributação.

92. Considero, portanto, que as disposições do Tratado CEEA não se opõem a um imposto sobre os combustíveis nucleares que incide sobre a utilização destes combustíveis para efeitos de produção de eletricidade.

Conclusão

93. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Finanzgericht Hamburg do seguinte modo:

- «1) Um órgão jurisdicional nacional tem o direito de apresentar um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE apesar de estar pendente um processo nacional de fiscalização da constitucionalidade das disposições do direito nacional que constituem a base do ato individual em causa no processo principal.

- 2) A Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, e a Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, não se opõem a um imposto sobre os combustíveis nucleares que incide sobre a utilização destes combustíveis para efeitos de produção de eletricidade.
- 3) O facto de tal imposto se aplicar apenas às empresas que produzem industrialmente eletricidade utilizando combustíveis nucleares não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Não é, portanto, necessário examinar se uma empresa poderia contestar tal auxílio para pedir a isenção da tributação.
- 4) As disposições do Tratado CEEA também não se opõem a tal imposto.»