



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
MACIEJ SZPUNAR  
prednesené 3. februára 2015<sup>1</sup>

**Vec C-5/14**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Hamburg (Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Právna úprava členského štátu stanovujúca daň z jadrového paliva — Súlad s vnútroštátnou ústavou a právom Únie — Smernica 2003/96/ES — Články 2 a 14 — Smernica 2008/118/ES — Článok 1 — Článok 107 ZFEÚ — Články 93 AE, 191 AE a 192 AE“

### Úvod

1. Bráni právo Únie tomu, aby členský štát zaviedol daň z používania jadrových palív na ťarchu prevádzkovateľov jadrových elektrární? V podstate túto otázku predložil Finanzgericht Hamburg (Finančný súd v Hamburgu, Nemecko).
2. Táto otázka obsahuje viacero častí. Týka sa totiž ustanovení Zmluvy o FEÚ, ustanovení Zmluvy o ESAE, ako aj vzťahov medzi týmito dvomi Zmluvami. Tiež bude potrebné analyzovať harmonizovaný systém spotrebných daní z energetických výrobkov a elektriny.
3. Na záver alebo presnejšie pred ďalšou analýzou treba tiež preskúmať problém skĺbenia prejudiciálneho konania s konaniami o preskúmaní ústavnosti v členských štátoch.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

4. Články 107 ZFEÚ a 267 ZFEÚ, ako aj články 93 AE, 191 AE a 192 AE sú ustanoveniami primárneho práva predstavujúcimi právny rámec prejednávanej veci. Sú dostatočne známe na to, aby som sa zdržal ich citovania.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: francúzština.

5. Harmonizovaný systém spotrebných daní z energetických výrobkov a elektriny je založený na smernici Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS<sup>2</sup> a na smernici Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny<sup>3</sup>. Prvá smernica zavádza všeobecné pravidlá systému spotrebných daní, zatiaľ čo druhá osobitnejšie upravuje zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny.

6. Články 1 a 2 smernice 2003/96 stanovujú:

„Článok 1

Členské štáty zdaňujú energetické výrobky a elektrinu v súlade s touto smernicou.

Článok 2

1. Na účely tejto smernice sa termín ‚energetické výrobky‘ uplatňuje na výrobky:

- a) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 1507 až 1518, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo;
- b) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2701, 2702 a 2704 až 2715;
- c) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2901 a 2902;
- d) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 2905 11 00, ktoré nie sú syntetického pôvodu, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo;
- e) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 3403;
- f) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 3811;
- g) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 3817;
- h) na ktoré sa vzťahujú číselné znaky KN 3824 90 99, ak sú tieto určené na používanie ako vykurovacie palivo alebo ako motorové palivo.

2. Táto smernica sa uplatňuje tiež na: elektrinu, na ktorú sa vzťahuje číselný znak KN 2716.

3. Energetické výrobky určené na používanie, ponúkané na predaj alebo používané ako motorové palivo iné ako tie, pre ktoré je úroveň zdaňovania určená v tejto smernici, sa zdaňujú podľa používania pri sadzbe pre ekvivalentné vykurovacie palivo alebo motorové palivo.

Okrem zdaniteľných výrobkov vymenovaných v odseku 1 sa aj akýkoľvek výrobok určený na používanie, ponúkaný na predaj alebo používaný ako prísada alebo extender v motorových palivách, zdaňuje pri sadzbe pre ekvivalentné motorové palivo.

Okrem zdaniteľných výrobkov vymenovaných v odseku 1 sa aj akýkoľvek ďalší uhľovodík, okrem rašeliny, určený na používanie, ponúkaný na predaj alebo používaný na vykurovacie účely, zdaňuje pri sadzbe pre ekvivalentné motorové palivo [pre ekvivalentný energetický výrobok – *neoficiálny preklad*].

2 — Ú. v. ES L 9, 2009, s. 12.

3 — Ú. v. ES L 283, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405.

...“

7. Článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 stanovuje:

„Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici 92/12/EHS o používaní zdaniteľných výrobkov, ktoré sú oslobodené od daní a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty oslobodzujú od daní na základe podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania:

- a) energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny a elektrinu používanú na udržiavanie schopnosti vyrábať elektrinu. Členské štáty môžu však z dôvodov environmentálnej politiky tieto výrobky zdaňovať bez toho, aby museli dodržiavať minimálne úrovne zdaňovania stanovené v tejto smernici...“

8. Článok 1 smernice 2008/118 stanovuje:

„1. Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

- a) energetické výrobky a elektrina upravené smernicou 2003/96/ES;

...

2. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Spoločenstva pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane.

3. Členské štáty môžu vyrubiť dane:

- a) na iné výrobky, ako je tovar podliehajúci spotrebnej dani;

...

Vyrubenie takýchto daní však nesmie viesť v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formalít spojených s prekročením hraníc.“

### *Nemecké právo*

9. Sporná daň vo veci samej bola zavedená na základe zákona o dani z jadrového paliva (Kernbrennstoffsteuergesetz) z 8. decembra 2010<sup>4</sup> (ďalej len „KernbrStG“). Podľa tohto zákona podlieha jadrové palivo, ktoré sa používa na priemyselnú výrobu elektrickej energie, dani z jadrového paliva. Jadrovým palivom sa rozumie plutónium 239 a 241, ako aj urán 233 a 235. Sadzba dane je stanovená za gram tohto paliva a dosahuje 145 eur. Povinnosť platiť daň vzniká, keď sa palivo použije po prvýkrát v jadrovom reaktore a keď sa spustí reťazová reakcia. Platiteľom dane je prevádzkovateľ zariadenia na výrobu elektriny prostredníctvom štiepenia jadrových palív (jadrová elektrárň).

4 — BGBl. I, 2010, s. 1804.

## Skutkový stav vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, spoločnosť založená podľa nemeckého práva, je prevádzkovateľom jadrovej elektrárne v Lingene (Nemecko). V daňovom priznaní z 13. júla 2011 uviedla sumu 154 117 745 eur z titulu dane z jadrového paliva za palivo použité v jej reaktoroch v júni toho istého roku. Súčasne podala na vnútroštátnom súde žalobu proti príslušnému daňovému orgánu, Hauptzollamt Osnabrück, aby spochybnila zákonnosť tejto dane z hľadiska práva Únie.

11. V súbežnom konaní zahrňujúcom iného prevádzkovateľa jadrovej elektrárne sa vnútroštátny súd obrátil na Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd) s otázkou ústavnosti týkajúcej sa KernbrStG. Podľa informácií, ktoré sú k dispozícii, toto konanie stále prebieha.

12. Za týchto podmienok Finanzgericht Hamburg rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdny dvor tieto prejudiciálne otázky:

„1. Oprávňuje článok 267 druhá veta v spojení s jeho prvou vetou písm. b) ZFEÚ súd členského štátu, aby predložil Súdny dvor Európskej únie návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa otázok, ktoré mu boli položené v súvislosti so súladom vnútroštátneho zákona s právom, ktorý sa týka výkladu práva Únie, aj vtedy, keď tento súd nemá len pochybnosti o súlade tohto zákona s právom Únie, ale tiež dospel k presvedčeniu, že vnútroštátny zákon je v rozpore s vnútroštátnou ústavou, a z toho dôvodu sa už v paralelnom konaní obrátil na ústavný súd, ktorý je podľa vnútroštátneho práva jediným súdom oprávneným rozhodnúť o protiústavnosti zákona, ale svoje rozhodnutie ešte nevydal?

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

2. Bránia smernice 2008/118 a 2003/96, vydané na účely harmonizácie spotrebných daní a týkajúce sa energetických výrobkov a elektriny v Únii, zavedeniu vnútroštátnej dane, ktorá sa vyberá z jadrových palív použitých na priemyselnú výrobu elektrickej energie? Je podstatné to, či možno očakávať, že táto vnútroštátna daň sa bude môcť preniesť prostredníctvom ceny elektriny na spotrebiteľa, a ak áno, čo sa má rozumieť pod ‚prenesením‘?

3. Môže sa podnik brániť proti dani, ktorú vyberá členský štát na dosiahnutie príjmov z používania jadrových palív na priemyselnú výrobu elektrickej energie, tvrdením, že výber tejto dane predstavuje podľa článku 107 ZFEÚ štátnu pomoc v rozpore s právom Únie? V prípade kladnej odpovede na túto otázku predstavuje KernbrStG, podľa ktorého sa na dosiahnutie príjmov vyberá daň len od tých podnikov, ktoré vyrábajú elektrinu priemyselným spôsobom s použitím jadrových palív, štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ? Ktoré okolnosti treba zohľadniť pri skúmaní, či sa iné podniky, od ktorých sa dane nevyberajú rovnakým spôsobom, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii?

4. Je výber nemeckej dane z jadrového paliva v rozpore s právnou úpravou Zmluvy o ESAE?“

13. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdny dvor doručený 7. januára 2014. Písomné pripomienky predložili účastníci konania vo veci samej, nemecká a fínska vláda, ako aj Európska komisia. Tí istí účastníci konania boli zastúpení na pojednávaní 4. novembra 2014.

## Analýza

14. Prvá otázka sa v skutočnosti týka prípustnosti tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Budem ju teda skúmať ako prvú predtým, ako sa budem zaoberať otázkami vo veci samej, v poradí, v akom boli položené.

### *O prvej prejudiciálnej otázke*

15. Vnútroštátny súd sa svojou prvou prejudiciálnou otázkou v zásade pýta na to, či je oprávnený podať návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ v prípade, ak prebieha vnútroštátne konanie (v prejednávacom prípade naň podal návrh ten istý vnútroštátny súd, ale to nie je podstatné) o preskúmaní ústavnosti ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré sú základom individuálneho aktu sporného vo veci samej. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu, ak by Bundesverfassungsgericht rozhodol, že KernbrStG je neústavný bez toho, aby výlučne do budúcnosti obmedzil účinky svojho rozhodnutia, daňové priznanie sporné vo veci samej by sa automaticky zrušilo, čo by spôsobilo ukončenie konania vo veci samej a prejudiciálne otázky by boli bezpredmetné.

16. Je potrebné na začiatku uviesť, že v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa nezdá, že by prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci vyvolala akúkoľvek pochybnosť.

17. Je možné určite namietat', že v situácii, aká je vo veci samej, majú prejudiciálne otázky hypotetickú povahu, lebo ich relevantnosť závisí od výsledku vnútroštátneho konania o preskúmaní ústavnosti: ak budú vnútroštátne ustanovenia vyhlásené za neplatné s retroaktívnym účinkom, otázka týkajúca sa výkladu práva Únie viac nevznikne. To ale nie je prístup, ktorý zastáva Súdny dvor v súvislosti so skĺbením prejudiciálneho konania s vnútroštátnymi konaniami o preskúmaní ústavnosti.

18. Po prvé, aj keď môže byť podľa judikatúry Súdneho dvora vhodné, aby boli otázky týkajúce sa výlučne vnútroštátneho práva v okamihu predloženia návrhu na začatie prejudiciálneho konania Súdnemu dvoru vyriešené, vnútroštátne súdy majú tú najširšiu možnosť obrátiť sa na Súdny dvor, ak sa domnievajú, že vec, ktorú prejednávajú, nastoľuje otázky týkajúce sa výkladu alebo posúdenia platnosti ustanovení práva Únie, ktoré vyžadujú rozhodnutie z ich strany.<sup>5</sup>

19. Vnútroštátny súd prejednávajúci spor týkajúci sa práva Únie, ktorý sa domnieva, že vnútroštátne ustanovenie je nielen v rozpore s právom Únie, ale je aj neústavné, tak nie je zbavený možnosti alebo oslobodený od povinnosti, stanovených v článku 267 ZFEÚ, obrátiť sa na Súdny dvor s otázkami týkajúcimi sa výkladu alebo platnosti práva Únie na základe skutočnosti, že protiústavnosť normy vnútroštátneho práva možno konštatovať len v konaní pred ústavným súdom. Účinnosť práva Únie by totiž bola ohrozená, pokiaľ by existencia povinného konania pred ústavným súdom mohla brániť vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor riadiaci sa právom Únie, vo výkone právomoci, ktorú mu zveruje článok 267 ZFEÚ, predložiť Súdnemu dvoru otázky týkajúce sa výkladu alebo platnosti práva Únie, aby mu bolo umožnené rozhodnúť, či s ním vnútroštátna norma je alebo nie je zlučiteľná.<sup>6</sup>

20. Po druhé podľa ustálenej judikatúry v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnemu dvoru. Odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou ani predmetom sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové alebo právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré mu boli položené.<sup>7</sup>

5 — Pozri najmä rozsudky Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 41) a A (C-112/13, EU:C:2014:2195, bod 35 a citovanú judikatúru).

6 — Pozri najmä rozsudky Melki a Abdeli (EU:C:2010:363, bod 45) a A (EU:C:2014:2195, bod 38).

7 — Pozri najmä v kontexte rozhodnutia o protiústavnosti rovnakých vnútroštátnych ustanovení, ako sú tie, ktorých sa dotýka návrh na začatie prejudiciálneho konania, rozsudok Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, body 40 až 42).

21. Zdá sa mi, že v prejednávanej veci nejde o taký prípad. Vzťah medzi položenými otázkami a realitou sporu vo veci samej, ako aj dostatočná povaha informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom nevyvoláva podľa môjho názoru žiadne pochybnosti.

22. Pokiaľ ide o hypotetickú povahu vzneseného problému vzhľadom na neistý výsledok súbežného konania o preskúmaní ústavnosti – tak pokiaľ ide o obsah rozhodnutia ústavného súdu, ako aj o jeho časové účinky – je zrejmé, že prejudiciálne otázky nemôžu byť považované za hypotetické len z dôvodu existencie takéhoto konania. Viaceré udalosti môžu zjavne spôsobiť ukončenie konania vo veci samej predtým, ako Súdny dvor rozhodne o návrhu za začatie prejudiciálneho konania, pre začiatok veľmi prozaicky, späťvzatie návrhu. Medzi týmito možnými, ale neistými udalosťami sa nachádza vyhlásenie ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré sú základom predmetom sporu, za neplatné ústavným súdom. V takomto prípade prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vyvodil dôsledky z takejto udalosti a osobitne aby dospel k záveru, či je potrebné na návrhu na začatie prejudiciálneho konania trvať, zmeniť ho alebo ho vziať späť.<sup>8</sup> V žiadnom prípade však možnosť takejto udalosti, aj keď jej pravdepodobnosť by bola silnejšia z dôvodu, že konanie o preskúmaní ústavnosti sa začalo, nemôže stačiť na konštatovanie hypotetickej povahy položených otázok.

23. V tejto súvislosti je potrebné ešte upriamiť pozornosť vnútroštátneho súdu na pravidlá predloženia veci Súdnemu dvoru prostredníctvom návrhov na začatie prejudiciálneho konania, ktoré sú uvedené v článku 100 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ktorý nadobudol účinnosť 1. novembra 2012. Podľa tohto ustanovenia na späťvzatie návrhu možno prihliadnúť až do doručenia oznámenia o dátume vyhlásenia rozsudku subjektom oprávneným podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.

24. Po tretie Súdny dvor mal tiež možnosť rozhodnúť, že prejudiciálne konanie a vnútroštátne konanie o preskúmaní ústavnosti majú odlišný predmet a odlišné právne účinky. Rozhodnutie ústavného súdu o protiústavnosti ustanovenia vnútroštátneho práva bežne spôsobuje odstránenie tohto ustanovenia z právneho poriadku. Toto odstránenie môže podľa vnútroštátneho systému vyvolať účinky *ex nunc* alebo *ex tunc*, dokonca od okamihu špecifikovaného samotným ústavným súdom. Ak bola ústavnému súdu predložená vec v rámci konkrétneho sporu pred vnútroštátnym súdom, môže sa ukázať, že sa predmetné ustanovenie, aj keď je vyhlásené za neplatné, uplatní na účastníka konania, ktorý požiadal o preskúmanie ústavnosti. Situácia je úplne odlišná v prípade prejudiciálneho konania. Podľa Súdneho dvora vyrieši vnútroštátny súd konflikt medzi ustanovením vnútroštátneho práva a priamo uplatniteľným ustanovením Zmluvy (ktorý konštatuje vnútroštátny súd po rozhodnutí Súdneho dvora v odpovedi na vnútroštátny návrh) uplatnením práva Únie, pričom v prípade potreby kolidujúce vnútroštátne ustanovenie neuplatní, a nie určením neplatnosti vnútroštátneho ustanovenia, pričom právomoc orgánov a súdov v tejto súvislosti je vecou každého členského štátu.<sup>9</sup>

25. Je potrebné dodať, aj keď to nemá vplyv na odpoveď na prejudiciálnu otázku, že podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom sa v prípade veci samej podanie návrhu na ústavný súd týka údajného porušenia vnútroštátnych pravidiel právomoci, a teda otázky odlišnej od otázky prípadného nesúladu KernbrStG s citovanými ustanoveniami práva Únie.

26. Navrhujem teda Súdnemu dvoru, aby odpovedal na prvú otázku, že vnútroštátny súd je oprávnený podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na základe článku 267 ZFEÚ, aj keď prebieha vnútroštátne konanie o preskúmaní ústavnosti ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré sú základom individuálneho aktu sporného vo veci samej.

8 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Cartesio* (C-210/06, EU:C:2008:723, bod 96) a uznesenie *Nationale Loterij* (C-525/06, EU:C:2009:179, bod 11). Pozri tiež bod 30 odporúčania pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní (Ú. v. EÚ C 338, 2012, s. 1).

9 — Pozri rozsudok *Filipiak* (EU:C:2009:719, bod 82).

### O druhej prejudiciálnej otázke

27. Vnútroštátny súd sa svojou druhou prejudiciálnou otázkou v zásade pýta, či smernice 2003/96 a 2008/118 bránia dani spornej vo veci samej. Okrem toho sa pýta, či možnosť alebo nemožnosť preniesť túto daň na spotrebiteľa elektriny ovplyvní odpoveď na túto otázku.

28. Vnútroštátny súd v znení prejudiciálnej otázky nešpecifikuje ustanovenia smerníc 2003/96 a 2008/118, ktoré by mohli prípadne predstavovať prekážku spornej dane. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že ide konkrétnejšie o otázku, po prvé, či jadrové palivo spadá do výnimky stanovenej v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96, a po druhé, či na spornú daň možno hľadiť tak, že sa nepriamo vzťahuje na elektrinu, čo by potenciálne spôsobilo jej nesúlad s článkom 1 ods. 2 smernice 2008/118. Prípadný dosah možnosti prenesenia spornej dane je súčasťou druhého uvedeného problému.

29. Táto druhá prejudiciálna otázka sa teda rozdeľuje na dve časti, ktoré budem analyzovať oddelene.

### O smernici 2003/96

#### – Úvodné pripomienky k uplatniteľnosti smernice 2003/96 na jadrové palivo

30. Jadrové palivo spadá do oblasti pokrytej Zmluvou o ESAE.<sup>10</sup> Je vhodné sa preto pýtať, či ustanovenia sekundárneho práva prijaté na základe Zmluvy o ES<sup>11</sup> môžu upravovať zdaňovanie takéhoto výrobku. V prípade zápornej odpovede by bola analýza prvej časti druhej otázky bezpredmetná.

31. Keď bola prijatá smernica 2003/96, boli vzťahy medzi Zmluvou o ES a Zmluvou o ESAE upravené článkom 305 ods. 2 Zmluvy o ES, podľa ktorého „ustanovenia [Zmluvy o ES] sa nedotýkajú ustanovení [Zmluvy o ESAE]“.<sup>12</sup> Zdá sa mi však, že toto pravidlo, ktoré dáva Zmluve o ESAE a Zmluve o ES rovnakú právnu hodnotu, nerieši otázku uplatniteľnosti ustanovení sekundárneho práva založeného na Zmluve o ES v oblasti pokrytej Zmluvou o ESAE. V tejto súvislosti sa môžu uplatniť dva prístupy.<sup>13</sup>

32. Prvý spočíva v považovaní dvoch Spoločenstiev za úplne odlišné a autonómne v ich príslušných oblastiach. Akty prijaté na základe Zmluvy o ES by sa teda neuplatnili v oblasti Zmluvy o ESAE a *vice versa*. To by v spojení so zásadou prenesenia právomocí znamenalo, že pre každú legislatívnu akciu v oblasti jednej zo Zmlúv by bol nevyhnutný právny základ v tej istej Zmluve. Zmluva o ESAE je však oveľa menej rozvinutá ako Zmluva o ES. Ako sektorová zmluva bola nielenže od začiatku obmedzená na právne nástroje, ktoré sa v období jej prijatia zdali byť nevyhnutné na rozvoj európskeho jadrového priemyslu (napríklad nie je stanovená žiadna všeobecná právomoc pre harmonizáciu vnútroštátnych právnych poriadkov), ale ani, na rozdiel od Zmluvy o ES, nedošlo k podstatnému rozšíreniu jej pôsobnosti vyplývajúcejmu z nasledujúcich meniacich a doplňujúcich Zmlúv.

33. Prijatie tohto striktného „dualistického“ prístupu by teda viedlo k závažným problémom v okamihu, keď európske právo pokrýva rôzne oblasti, ako je hospodárska súťaž, daňový systém alebo tiež životné prostredie, a keď nie je dôvodné vylúčiť zo zásahu európskeho normotvorcu veci alebo činnosti spadajúce do pôsobnosti Zmluvy o ESAE.

10 — To sú „osobitné štiepne materiály“ podľa terminológie ESAE.

11 — Smernica 2003/96 bola prijatá pred účinnosťou Lisabonskej zmluvy. Jej právnym základom je článok 93 ES (teraz článok 113 ZFEÚ).

12 — V súčasnosti, od nadobudnutia účinnosti Lisabonskej zmluvy, je analogické ustanovenie uvedené v článku 106a ods. 3 Zmluvy o ESAE. Odsek 1 toho istého článku ešte vymenúva explicitne články Zmluvy o FEÚ, ktoré sa uplatňujú na Zmluvu o ESAE, ale ide tu výlučne o inštitucionálne ustanovenia.

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

34. Zvolil by som druhý prístup spočívajúci v usúdení, že Zmluva o ES má v súlade so svojím všeobecným poslaním pôsobnosť, ktorá pokrýva všetky veci, služby a činnosti, zatiaľ čo Zmluva o ESAE stanovuje len osobitné pravidlá, ktoré vyžaduje povaha jadrového priemyslu. Akty sekundárneho práva prijaté na základe Zmluvy o ES by sa teda mohli uplatniť na veci a činnosti spadajúce do oblasti Zmluvy o ESAE, pokiaľ ich táto Zmluva neupravuje inak. Som si vedomý právnych problémov, ktoré rovnako zahŕňa aj tento prístup, ale zdajú sa mi jednoducho prekonateľné a v každom prípade bez vplyvu na prejednávajúcu vec.

35. Tento prístup sa mi zdá podporený aj v judikatúre. Súdny dvor v stanovisku 1/94 uviedol, že „keďže Zmluva o [ESA] neobsahuje žiadne ustanovenie o zahraničnom obchode, nič nebráni tomu, aby sa dohody uzatvorené na základe článku 113 Zmluvy o ES rozšírili na medzinárodný obchod s výrobkami [ESA]“<sup>14</sup>. Pokiaľ ide o Zmluvu o ESUO, Súdny dvor rozhodol, že Zmluva o EHS „[sa mohla] uplatniť na výrobky spadajúce pod Zmluvu o ESUO, keďže položené otázky nie sú predmetom ustanovení Zmluvy o ESUO“<sup>15</sup>. Toto sa mi zdá dokonale použiteľné na Zmluvu o ESAE. Je pravda, že Súdny dvor nedávno spojil uplatniteľnosť ustanovenia Zmluvy o ES v oblasti Zmluvy o ESAE s jeho povahou všeobecného pravidla európskeho práva.<sup>16</sup> Zdá sa mi však, že situácia v tejto veci bola odlišná od situácie, o ktorú ide vo veci samej. Po prvé išlo o priame uplatnenie ustanovenia Zmluvy o ES v oblasti Zmluvy o ESAE a nie o určenie, či sa akty sekundárneho práva prijaté na základe Zmluvy o ES môžu uplatniť na veci spadajúce pod Zmluvu o ESAE. Po druhé konštatovanie Súdného dvora, podľa ktorého sa taká podstatná zásada európskeho právneho poriadku, akou je zásada zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, uplatní v oblasti Zmluvy o ESAE, nemôže podľa môjho názoru nevyhnutne znamenať, že na situácie upravené Zmluvou o ESAE sa uplatnia len všeobecné zásady zavedené v Zmluve o ES.

36. Zdá sa mi, že prístup, ktorý odporúčam, inštitúcie v praxi už dlho nasledujú. Akty prijaté výlučne na základe Zmluvy o ES, akými sú smernica 85/337/EHS<sup>17</sup>, smernica 98/34/ES<sup>18</sup> alebo ešte v daňovej oblasti smernica 2006/112/ES<sup>19</sup>, sa totiž uplatnia bez ohľadu na veci a činnosti spadajúce pod Zmluvu o ES (dnes Zmluva o FEÚ) a Zmluvu o ESAE. Nevidím teda formálne prekážky toho, aby sa ustanovenia smernice 2003/96 mohli tiež teoreticky uplatniť na jadrové palivo.

– Priame uplatnenie smernice 2003/96 na jadrové palivo

37. Článok 1 smernice 2003/96 zaväzuje členské štáty, aby uložili spotrebnú daň z energetických výrobkov a elektriny. Energetické výrobky sú definované v článku 2 ods. 1 tejto smernice za pomoci číselných znakov kombinovanej nomenklatúry<sup>20</sup> týkajúcich sa určitého počtu výrobkov, ktorými sú v zásade uhlie, zemný plyn a minerálne oleje, ako aj určité derivátové výrobky. Odsek 2 toho istého článku dodáva na tento zoznam elektrinu. Jadrové palivo v zmysle KernbrStG teda nie je uvedené medzi vymenovanými výrobkami.

38. Podľa článku 2 ods. 3 druhého a tretieho pododseku smernice 2003/96 sa spotrebná daň uplatní aj na všetky ostatné výrobky používané ako motorové palivo, ako aj všetky ostatné uhľovodíky, okrem rašeliny, používané ako vykurovacie palivo.<sup>21</sup>

14 — EU:C:1994:384, bod 24.

15 — Rozsudok Hopkins a i. (C-18/94, EU:C:1996:180, bod 14 a citovaná judikatúra).

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

17 — Smernica Rady z 27. júna 1985 o posudzovaní vplyvov určitých verejných a súkromných projektov na životné prostredie (Ú. v. ES L 175, s. 40; Mim. vyd. 15/001, s. 248).

18 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 22. júna 1998 o postupe pri poskytovaní informácií v oblasti technických noriem a predpisov (Ú. v. ES L 204, s. 37; Mim. vyd. 13/020, s. 337).

19 — Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

20 — V zmysle nariadenia Komisie č. 2031/2001 z 6. augusta 2001 (ES), ktoré mení a dopĺňa prílohu I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 o tarifnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES L 279, s. 1).

21 — Článok 2 ods. 3 prvý pododsek smernice 2003/96 nerozširuje škálu výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani. Týka sa výlučne metódy určenia úrovne zdanenia pre výrobky, pre ktoré táto úroveň nie je špecifikovaná v uvedenej smernici.



39. Článok 2 smernice 2003/96 tým, že uvádza výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, definuje zároveň pôsobnosť tejto smernice.<sup>22</sup>

40. Článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 oslobodzuje od spotrebnej dane „energetické výrobky a elektrinu používanú na výrobu elektriny...“. V prejednávanej veci teda ide o otázku, či toto oslobodenie od dane pokrýva aj jadrové palivo. Nemyslím si, že to je tak, a to z nasledujúcich dôvodov.

41. Po prvé v článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 ide výslovne o „energetické výrobky“. Tento pojem je presne definovaný v článku 2 ods. 1 tejto smernice obmedzujúcim a taxatívnym zoznamom výrobkov určených jasne ich číselnými znakmi kombinovanej nomenklatúry. Tento pojem nemôže teda mať v článku 14 uvedenej smernice iný význam ako v uvedenom článku 2. Nie je totiž možné, s výnimkou rozporu s právnou logikou, domnievať sa, že normotvorca použil v tom istom texte rovnaký pojem v dvoch odlišných významoch.

42. Je istotne pravda, že okrem výrobkov vymenovaných v článku 2 ods. 1 smernice 2003/96 sa spotrebná daň uplatní tiež na ostatné výrobky používané ako motorové palivo a ostatné uhľovodíky používané na vykurovacie účely. Logicky sa teda oslobodenia od dane uvedené v článku 14 tej istej smernice musia uplatniť tiež na tieto dve kategórie výrobkov, v prejednanom prípade uhľovodíky používané ako palivo na výrobu elektriny. Jadrové palivo v prejednávanej veci však nie je uhľovodík: ide o špecifické izotopy plutónia a uránu.<sup>23</sup>

43. Po druhé, ako som pripomenul v bode 32 týchto návrhov, pôsobnosť smernice 2003/96 je definovaná v jej článku 2. Jej článok 14 sa teda nemôže uplatniť mimo tejto pôsobnosti na výrobky, ktoré do nej nespádajú, tým spôsobom, že ich oslobodí od dane, ktorá sa na ne nevzťahuje.

44. Je teda podľa môjho názoru jasné, že smernica 2003/96 a osobitne jej článok 14 ods. 1 písm. a) sa nevzťahuje na jadrové palivo.

– Uplatnenie prostredníctvom analógie

45. Vnútroštátny súd sa tiež pýta na možnosť uplatniť na jadrové palivo smernicu 2003/96, alebo aspoň jej článok 14 ods. 1 písm. a) prostredníctvom analógie. Musím priznať, že nechápem, akým postupom by to bolo možné urobiť. Citované ustanovenie stanovuje oslobodenie od spotrebnej dane. Nemôže sa teda uplatniť, a to ani analogicky, na výrobky, na ktoré sa táto daň nevzťahuje. Bolo by potrebné najprv podriaďiť jadrové palivo režimu smernice 2003/96. Zdá sa mi úplne nepredstaviteľné analogicky podriaďiť výrobok zdaneniu, na ktoré sa nevzťahuje. Navyše v tejto súvislosti neexistuje žiadna platná analógia medzi jadrovým palivom a výrobkami, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň. Smernica 2003/96 sa nezameriava na zdanenie výrobkov slúžiacich na výrobu elektriny, ale na zdanenie energetických výrobkov, ako sú definované v tejto smernici, bez ohľadu na ich používanie. Nezahrnutie jadrového paliva do rámca tejto úpravy teda nepredstavuje právnu medzeru, ktorú by bolo potrebné vyplniť prostredníctvom analógie.

46. Nanajvýš je možné navrhnúť prebrať na túto vec analogicky judikatúru Súdneho dvora vyplývajúcu z rozsudku Braathens<sup>24</sup>. Odôvodnenie by bolo nasledujúce. V tomto rozsudku Súdny dvor v rámci výkladu ustanovenia smernice 92/81/EHS<sup>25</sup>, ktorá predchádzala smernici 2003/96, týkajúceho sa oslobodenia motorového paliva používaného pre leteckú dopravu [teraz článok 14 ods. 1 písm. b)

22 — Táto pôsobnosť je tiež obmedzená výnimkami uvedenými v článku 2 ods. 4 smernice 2003/96, ktoré nie sú relevantné v prejednávanej veci.

23 — Podľa môjho názoru navyše nejde o palivo. Pojem „jadrové palivo“ je zjednodušením, lebo fungovanie jadrovej elektrárne je v skutočnosti založené na sebestačnej reťazovej reakcii, a nie na spaľovaní výrobku, ako je to v prípade „klasických“ elektrární.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Smernica Rady z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 316, s. 12).

smernice 2003/96], rozhodol, že takéto oslobodenie od dane vylučuje vo vzťahu k oslobodeným výrobkom nielen uplatnenie spotrebnej dane, ale tiež uplatnenie iných vnútroštátnych daní, ktorými by normálne mohli byť zdanené výrobky podliehajúce tejto spotrebnej dani.<sup>26</sup> Podľa Súdneho dvora by totiž takéto vnútroštátne dane zbavovali oslobodenie od dane, stanovené smernicou 92/81, akéhokoľvek účinku.<sup>27</sup> Rovnaké oslobodenie od vnútroštátnych daní by sa malo uplatniť na energetické výrobky slúžiace na výrobu elektriny, ktoré sú oslobodené od spotrebnej dane na základe článku 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96. Ak energetické výrobky slúžiace na výrobu elektriny nemôžu byť zaťažené vnútroštátnymi daňami, analogicky by to malo platiť, aj pokiaľ ide o ostatné výrobky, ktoré síce nie sú energetickými výrobkami v zmysle smernice 2003/96, slúžia však tiež na výrobu elektriny, pričom takýmto výrobkom je aj jadrové palivo.

47. Toto odôvodnenie sa mi však nezdá správne. Článok 14 ods. 1 písm. a) smernice 2003/96 nezavádza žiadnu všeobecnú zásadu oslobodenia výrobkov, ktoré slúžia na výrobu elektriny, od dane. Táto smernica stanovuje harmonizovaný systém zdanenia energetických výrobkov a elektriny a oslobodenie energetických výrobkov používaných na výrobu elektriny patrí do tohto striktného rámca.<sup>28</sup> Rozsudok Braathens sa týka práve výrobku patriaceho do pôsobnosti smernice 92/81, ktorý je výslovne oslobodený od dane. Jeho jediným zámerom bolo zabezpečiť účinnosť tohto oslobodenia, a nie rozšírenie jeho pôsobnosti. Širší výklad by prekročil pôsobnosť smernice 2003/96, zasiahol jej cieľ harmonizácie a bol by v rozpore s právomocou členských štátov, opätovne uvedenou v článku 1 ods. 3 písm. a) smernice 2008/118, zaviesť nepriame dane mimo harmonizovanej oblasti.

48. Na záver zastávam názor, že daň vzťahujúca sa na používanie jadrového paliva jadrovými elektrárňami nespadá do pôsobnosti smernice 2003/96, ktorá teda nebráni uplatneniu takejto dane.

#### O smernici 2008/118

49. Vnútroštátny súd sa druhou časťou svojej druhej otázky pýta, či sporná daň môže byť považovaná za nepriamu daň z elektriny. Hneď na začiatku musím poukázať na to, že ak by to tak bolo, táto daň by bola v rozpore s ustanoveniami smernice 2008/118, vykladanými v spojení so smernicou 2003/96. Nemyslím si však, že táto daň by mohla byť považovaná za nepriamu daň z elektriny.

– O možnosti zaviesť dodatočné vnútroštátne dane z výrobkov, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň

50. Článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 umožňuje členským štátom, aby na osobitné účely vyrubili ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani (vrátane elektriny) za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Únie pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo na daň z pridanej hodnoty. Medzi týmito pravidlami je stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrola dane.

51. Podľa vnútroštátneho súdu sporná daň vo veci samej nie je vyrubená na osobitné účely, lebo naplňuje spolkový rozpočet. V každom prípade posúdenie účelu dane spadá do právomoci vnútroštátnych orgánov a súdov, ktoré sú však povinné zohľadniť extrémne striktné kritériá stanovené judikatúrou Súdneho dvora<sup>29</sup>. Ak vnútroštátny súd konštatuje, že predmetná daň nespĺňa tieto kritériá, nemôže byť považovaná za daň v súlade s článkom 1 ods. 2 smernice 2008/118.

26 — Táto možnosť vyplýva z článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 (pozri tiež bod 51 týchto návrhov).

27 — Pozri rozsudok Braathens (EU:C:1999:291, bod 24).

28 — Pozri body 41 až 44 týchto návrhov.

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

52. Pokiaľ ide o dodržiavanie pravidiel zdaňovania uplatniteľných v práve Únie, zdá sa mi, že sporná daň vo veci samej nespĺňa ani túto podmienku. V prípade vo veci samej samozrejme môže ísť len o pravidlá v oblasti spotrebnej dane, pričom sporná daň nie je v ničom podobná dani z pridanej hodnoty.

53. Je pravda, že podľa judikatúry Súdneho dvora článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 vyžaduje len súlad s všeobecnou štruktúrou zdaňovania v práve Únie.<sup>30</sup> Sporná daň sa mi však ani v jej všeobecnej štruktúre nezdá byť v súlade s pravidlami uplatniteľnými v oblasti spotrebnej dane z elektriny.

54. Po prvé, jasne sa od nej odchyľuje, pokiaľ ide o daňový základ. V prípade spotrebnej dane je daňový základ tvorený samotným výrobkom podriadeným spotrebnej dani, teda určitým množstvom elektriny, zatiaľ čo daňový základ predmetnej dane tvorí jadrové palivo, teda výrobný faktor, a len nový výpočet by prípadne umožnil priradiť mu stanovené množstvo elektriny.

55. Po druhé, spotrebná daň z elektriny sa vyberá až v okamihu distribúcie spotrebiteľom,<sup>31</sup> zatiaľ čo sporná daň sa vyberá v okamihu, keď je jadrové palivo používané v reaktore, teda pred samotnou výrobou elektriny. Tento rozdiel nie je len chronologický, lebo sa mení aj platiteľ dane. V prípade spotrebnej dane je platiteľom dane distribútor alebo ďalší distribútor elektriny, zatiaľ čo v prípade predmetnej dane je to výrobca. To tiež znamená, že ak je elektrina vyvázaná do iného členského štátu, sporná daň sa vyberá v štáte výroby (Nemecko), zatiaľ čo spotrebná daň z elektriny sa vyberá v štáte spotreby.<sup>32</sup>

56. Nakoniec po tretie, kontrola platenia spornej dane vyžaduje od platiteľa dane podanie daňového priznania v okamihu plnenia podliehajúceho dani. Z už citovanej judikatúry<sup>33</sup> možno vyvodiť, že článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 neumožňuje zaviesť dane, ktoré ukladajú hospodárskym subjektom formalitu odlišnú od tých, ktoré sú stanovené právnou úpravou Únie týkajúcou sa spotrebnej dane alebo dane z pridanej hodnoty.

57. Zastávam teda názor, že ak by sporná daň vo veci samej mala byť považovaná za nepriamu daň z elektriny, nespĺňala by podmienky uvedené v článku 1 ods. 2 smernice 2008/118. Nemyslím si však, že by mohla byť považovaná za takú daň.

– O kvalifikácii spornej dane ako nepriamej dane z elektriny

58. Vnútroštátny súd sa pýta na možnosť považovať spornú daň vo veci samej za nepriamu daň z elektriny z dôvodu, že je primeraná k množstvu elektriny vyrobenej za pomoci určitého množstva jadrového paliva. Nemyslím si však, že takáto primeranosť je v tejto súvislosti dostatočná.

59. Aby daň mohla byť považovaná za takú, ktorá zafažuje určitý výrobok, je potrebné, aby zasahovala spotrebiteľov toho istého výrobku. To môže nastať buď priamo<sup>34</sup> alebo nepriamo, zahrnutím dane do ceny výrobku. Dane vyberané v štádiu výroby, ako by to bolo v prípade spornej dane vo veci samej, ak by bola považovaná za daň z elektriny, môžu vyplývať len z druhej situácie, lebo sa uplatňujú v okamihu, keď zdaňovaný výrobok ešte neexistuje.

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

31 — Článok 21 ods. 5 prvý pododsek smernice 2003/96. Pozri tiež rozsudok Komisia/Polsko (C-475/07, EU:C:2009:86, bod 50).

32 — Rozsudok Komisia/Polsko (EU:C:2009:86, bod 56).

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

34 — To bol prípad predmetnej dane vo veci, ktorá viedla k vydaniu rozsudku Braathens (EU:C:1999:291). Išlo o daň vyberanú na výstupe za spotrebu zdaňovaného výrobku priamo od spotrebiteľa, ktorý bol tiež jej platiteľom. Z dôvodu tejto charakteristiky sa mi zdá, že existencia priameho a neoddeliteľného spojenia medzi spotrebou zdaňovaného výrobku a zdaniteľným plnením, konštatovaná Súdny dvorom v tomto rozsudku, môže byť ťažko prenositeľná ako kritérium kvalifikácie spornej dane vo veci samej, ktorá sa týka dane vyberanej na vstupe od výrobcu.

60. Sporná daň vo veci samej evidentne predstavuje zaťaženie spadajúce do výrobných nákladov jadrových elektrární. Tieto náklady tvoria základnú časť ceny elektriny vyrábanej týmito elektrárnami. To sa mi však nezdá dostatočné na to, aby bolo možné považovať predmetnú daň za daň z elektriny. Ako totiž správne pripomenula Komisia, takéto odôvodnenie by viedlo k považovaniu všetkých poplatkov a daní znášaných výrobcami elektriny za nepriame dane z elektriny, napríklad daň z príjmov právnických osôb, ktorej daňový základ, to znamená zdaňovaný výsledok, je tiež v určitej miere primeraný k množstvu vyrobenej elektriny.<sup>35</sup>

61. Aby bolo možné sa domnievať, že daň vyberaná na vstupe (v štádiu výroby) postihuje spotrebu výrobku, je potrebné, aby bola suma dane presne zahrnutá do ceny každého množstva výrobku poskytnutého na spotrebu tak, že daň bude nulová pre výrobcu alebo distribútora ako platiteľa dane, ktorý slúži len ako sprostredkovateľ medzi spotrebiteľom, ktorý znáša daň, a štátom.

62. To sa mi nezdá možné v prípade dane, ktorá je vyberaná len od určitých výrobcov elektriny. Elektrina je špecifický výrobok, ktorý existuje len vo forme napätia v elektrickej sieti. Po tom, čo je elektrina vyrobená a uvedená do siete, už nie je možné rozlišovať medzi elektrinou pochádzajúcou od toho alebo iného výrobcu. Ak sa teda ceny uvedenia do siete použité niektorými výrobcami môžu v určitej miere odlišovať, cena dodávok spotrebiteľom nemôže odzrkadľovať tento rozdiel. Spotrebiteľia totiž platia jednotnú cenu za elektrinu pochádzajúcu od všetkých výrobcov. Nebolo by teda možné identifikovať hodnotu spornej dane zaplatenej spotrebiteľmi za dané množstvo poskytnutej elektriny. Táto daň by teda nemohla byť považovaná za daň z elektriny.

63. Pokiaľ ide nakoniec o posledný vznesený problém v rámci druhej otázky vnútroštátneho súdu, rozhodujúcim prvkom nie je možnosť *in abstracto* preniesť daň na spotrebiteľov (a teda jej kvalifikáciu ako nepriamu daň), ale nemožnosť preniesť ju v konkrétnom prípade trhu elektriny.

64. Sporná daň vo veci samej nie je teda nepriamou daňou z elektriny a nespadá preto pod článok 1 ods. 2 smernice 2008/118. V skutočnosti ide o daň z výrobku odlišného od výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani v zmysle odseku 3 písm. a) toho istého článku, ktorý vyžaduje len to, aby nebola zavedená žiadna formalita spojená s prekročením hraníc. Keďže sporná daň nevyvoláva takéto formality, smernica 2008/118 nebráni tejto dani.

Odpoveď na druhú otázku

65. Vzhľadom na prechádzajúce úvahy zastávam názor, že je vhodné odpovedať na druhú otázku v tom zmysle, že smernice 2003/96 a 2008/118 nebránia dani vyberanej z jadrového paliva zaťažujúcej používanie tohto paliva na účely výroby elektriny.

O tretej prejudiciálnej otázke

66. Vnútroštátny súd sa svojou treťou prejudiciálnou otázkou najprv v podstate pýta, či by platiteľ spornej dane vo veci samej mohol spochybníť jej uplatnenie z dôvodu, že by išlo o štátnu pomoc v rozpore s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Chce ďalej vedieť, či táto daň môže byť skutočne kvalifikovaná ako štátna pomoc. Napriek poradiu, v ktorom vnútroštátny súd predložil svoje otázky, je podľa môjho názoru potrebné začať analýzou tohto druhého bodu.

35 — Ak je podľa klasickej typológie daň z príjmov právnických osôb priamou daňou, prenesením na výrobok, akým je elektrina, sa stáva nepriamou. Ide o rovnaké odôvodnenie, akým je odôvodnenie uplatnené na daň v prejednávanej veci.

67. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora môže daňové opatrenie predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.<sup>36</sup> O taký prípad ide, ak toto daňové opatrenie poskytuje svojim príjemcom výhodnejšie daňové zaobchádzanie tým, že zmierňuje náklady, ktoré bežne zaťažujú rozpočet podniku. Okrem toho toto opatrenie musí byť spôsobilé zvýhodniť „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ oproti iným, ktoré by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.<sup>37</sup> Pri posúdení týchto opatrení je teda selektívna výhoda rozhodujúcim kritériom medzi štyrmi kumulatívnymi kritériami uvedenými v tomto ustanovení Zmluvy o FEÚ.

68. Určenie referenčného rámca je teda podľa Súdneho dvora ešte dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu.<sup>38</sup> Je preto vhodné sa pýtať na existenciu bežného daňového systému, v rámci ktorého by sa s ostatnými výrobcami elektriny zaobchádzalo výhodnejšie v porovnaní s jadrovými elektrárnami.

69. Je isté, že v nemeckom práve neexistuje žiadny všeobecný systém zdaňovania výroby elektriny na vstupe. Za určitých podmienok však môže mať uloženie novej dane výlučne časti podnikov, ktorých situácia je porovnateľná, rovnaký účinok ako už existujúce oslobodenie od dane.<sup>39</sup> Môžeme si teda predstaviť všeobecný daňový systém, v rámci ktorého by bola výroba všetkých výrobcov elektriny zdaňovaná rovnako?<sup>40</sup>

70. Elektrina má tú špecifickú vlastnosť, že môže byť vyrobená pri použití viacerých od seba veľmi odlišných techník, a to spaľovania fosílnych palív (uhlie, zemný plyn alebo ropa) alebo ich derivátov, jadrovej reakcie alebo pri použití rôznych zdrojov obnoviteľnej energie, akými sú voda, vietor, solárna energia, geotermálna energia atď.

71. Zdá sa mi teda nemožné vytvoriť systém zdaňovania na vstupe, ktorý by vzal rovnako do úvahy všetky výrobné procesy.<sup>41</sup> Inými slovami, podniky vyrábajúce elektrinu rôznymi technológiami sa nenachádzajú v porovnateľnej faktickej situácii, pokiaľ ide o ich prípadné zdanenie na vstupe. Majú spoločný len svoj konečný výrobok, teda elektrinu. Ako som už konštatoval v bode 64 týchto návrhov, sporná daň vo veci samej nie je daňou, ani nepriamou, z elektriny. Takáto daň zaťažujúca elektrinu v štádiu výroby by bola navyše v rozpore s ustanoveniami smerníc 2003/96 a 2008/118.<sup>42</sup>

72. Skutočnosť, že výroba elektriny z iných zdrojov, ako je jadrová energia, sa nezdaňuje na vstupe, nepredstavuje teda výhodu vzhľadom na všeobecný zdaňovací systém, lebo takýto systém nemôže existovať. Sporná daň vo veci samej je teda špecifickým typom zdanenia, ktoré sa môže uplatniť len na jadrový sektor.

73. Keďže takýto systém všeobecného zdanenia výrobcov elektriny na vstupe nepredstavuje prípustný referenčný rámec, nepodriadenie týchto výrobcov takémuto systému nemôže byť považované za úľavu na dani zaťažujúcej bežne rozpočet podniku.

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

37 — Rozsudok Komisia a Španielsko/Vláda Gibraltáru a Spojeného kráľovstva (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 71 a 75 a citovaná judikatúra).

38 — Rozsudok Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56).

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

40 — Nezdialam názor žalobkyne vo veci samej uvedený v jej pripomienkach, podľa ktorého by sa pri tomto porovnaní mali zohľadniť len výrobcovia elektriny neprodukujúci oxid uhličitý (CO<sub>2</sub>) (teda tí, ktorí používajú jadrovú energiu alebo obnoviteľné zdroje). Skutočnosť, že sa produkuje alebo neprodukuje CO<sub>2</sub>, nemá nič spoločné so zdaňovaním na vstupe. Podľa tej istej logiky by sme mohli rozlišovať jadrovú energiu, ktorá produkuje „jadrový odpad“ vyžadujúci nákladné zaobchádzanie, od obnoviteľných zdrojov, ktoré sú neutrálne z environmentálneho hľadiska.

41 — Je potrebné ešte doplniť, že zdaňovanie fosílnych palív ako energetických výrobkov v zmysle smernice 2003/96 je zakázané podľa článku 14 ods. 1 písm. a) tejto smernice.

42 — Pozri body 50 až 57 týchto návrhov.

74. Výrobcomia elektriny používajúci zdroj energie odlišný od jadrového paliva teda nemajú vzhľadom na všeobecný systém osobitné daňové zaobchádzanie, ktoré by mohlo byť považované za štátnu pomoc. Nie je teda nevyhnutné – ani relevantné – pýtať sa, či sa dotknuté podniky, vzhľadom na ciele sledované systémom zdaňovania, ktorý slúži ako referenčný rámec, nachádzajú v porovnateľnej faktickej a právnej situácii.

75. Je potrebné ešte doplniť, že technické rozdiely pri výrobe elektriny sa tiež odlišujú podľa svojich environmentálnych nákladov, svojho vplyvu na pracovný trh, svojich viac alebo menej škodlivých účinkov na ľudské zdravie, verejnú bezpečnosť, atď. Ak v určitej miere medzi sebou súťažia podniky používajúce tieto rôzne technológie, lebo vyrábajú rovnaký výrobok – elektrinu<sup>43</sup> –, nie sú v totožnej faktickej situácii. Verejné orgány môžu teda prijať opatrenia, ktoré považujú za primerané voči jednému zo sektorov výroby elektriny bez toho, aby to automaticky predstavovalo selektívnu štátnu pomoc v prospech ostatných sektorov.<sup>44</sup>

76. Je preto vhodné odpovedať na tretiu otázku v tom zmysle, že skutočnosť, že sporná daň vo veci samej sa uplatňuje výlučne na podniky priemyselne vyrábajúce elektrinu použitím jadrového paliva, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Nie je preto nevyhnutné skúmať, či by podnik mohol spochybňovať takúto pomoc na účely požiadania o oslobodenie od dane.

#### *O štvrtej prejudiciálnej otázke*

77. Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou otázkou pýta, či ustanovenia Zmluvy o ESAE bránia spornej dani vo veci samej bez toho, aby v znení tejto otázky spresnil, o ktoré konkrétne ustanovenia ide. Z odôvodnenia vnútroštátneho rozhodnutia však vyplýva, že ide konkrétnejšie o ustanovenia článkov 93 AE, 191 AE a 192 AE.

78. Pri čítaní týchto dôvodov sa mi zdá, že pochybnosti vnútroštátneho súdu, pokiaľ ide o súlad spornej dane s citovanými ustanoveniami Zmluvy o ESAE, sa vysvetľujú koncepciou a názvom tejto dane vo vnútroštátnom práve ako dane zaťažujúcej výroby, teda jadrové palivo. Táto daň, vypočítaná z množstva jadrového paliva, má však v skutočnosti hybridnú povahu. Je vyberaná v okamihu používania tohto paliva na účely výroby elektriny, ktorá je jediným zdaňovaným používaním.<sup>45</sup> Platiteľom dane je prevádzkovateľ jadrovej elektrárne, ktorý tiež znáša daňové bremeno. Zároveň je zdaňované jadrové palivo nevyhnutné na prevádzkovanie jadrových elektrární, lebo neexistuje zastupiteľný výrobok. Inými slovami prevádzkovateľ jadrovej elektrárne má na výber buď používať zdaňovaný výrobok alebo ukončiť svoju činnosť. Z tohto pohľadu sa sporná daň podobá svojimi účinkami viac na daň z hospodárskej činnosti prevádzkovateľov jadrových elektrární ako na skutočnú daň zaťažujúcu výrobok. Z tohto pohľadu vyvoláva sporná daň podľa môjho názoru menej pochybností, pokiaľ ide o jej súlad s citovanými ustanoveniami Zmluvy o ESAE.

79. Po prvé, článok 93 AE zakazuje všetky clá, poplatky s rovnakým účinkom a množstevné obmedzenia dovozu a vývozu medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o výrobky vymenované na zoznamoch uvedených v prílohe IV Zmluvy o ESAE, medzi ktorými sa nachádzajú rôzne jadrové palivá. Tento článok je teda zhruba rovnocenný s dnešnými článkami 30 ZFEÚ a 34 ZFEÚ. Podľa pripomienok žalobkyne vo veci samej vzhľadom na to, že všetko jadrové palivo používané v Nemecku sa dováža, sporná daň zasahuje výlučne dovezené výrobky, čím zvyšuje náklady na ich používanie. Predstavuje teda poplatok, ktorý má rovnaký účinok ako clo.

43 — Len v určitej miere, lebo trh s elektrinou nie je plne konkurenčným trhom. Tak ako akýkoľvek trh s energiou závisí tiež silne od politických rozhodnutí.

44 — Príkladom takéhoto opatrenia je zavedenie systému povolení emisie skleníkových plynov, ktoré zohľadňuje environmentálny dopad spaľovania fosílnych palív.

45 — Na iné prípadné používania rovnakých surovín, napríklad lekárske alebo vedecké, sa sporná daň nevzťahuje.

80. Nemyslím si však, že sporná daň by mohla byť účinne posúdená z hľadiska článku 93 AE. Ako som uviedol v bode 78 týchto návrhov, túto daň treba chápať skôr ako daň z činnosti výroby elektriny a z dôvodu uvedenej dane sa nanajvýš zvyšujú náklady na túto činnosť.<sup>46</sup> Cieľom článku 93 AE je chrániť slobodu obchodovania s tovarmi a nie činnosti vykonávané prostredníctvom týchto tovarov.

81. Okrem toho veľmi pochybujem, že by bolo možné hovoriť tu o skutočných výmenách a obehu. Medzi výrobkami, na ktoré sa vzťahuje Zmluva o ESAE, má jadrové palivo („osobitné štiepne materiály“) osobitný štatút. Podľa článkov 57 AE až 59 AE patrí vnútri Spoločenstva monopol na získavanie týchto surovín agentúre založenej Zmluvou o ESAE a tieto suroviny zostávajú podľa článku 86 AE vlastníctvom Spoločenstva. Členské štáty, osoby a podniky majú podľa článku 87 AE len právo na používanie a spotrebu.

82. Ako poukázala nemecká vláda vo svojich pripomienkach, poplatok, ktorý má zjavne daňovú povahu a nie je vyberaný z dôvodu prekročenia hranice členského štátu, ktorý ho zaviedol, spadá do všeobecného režimu vnútroštátnych poplatkov v zmysle článku 110 ZFEÚ a nepredstavuje daň, ktorá má rovnaký účinok ako clo. Okolnosť, že takáto daň v skutočnosti postihuje výlučne dovezené výrobky z dôvodu neexistencie vnútroštátnej výroby, nemôže odôvodniť jej považovanie za daň s rovnakým účinkom skôr než za vnútroštátne zdanenie, keďže spadá do všeobecného režimu vnútroštátneho zdaňovania, ktoré sa vzťahuje systematicky na výrobky podľa objektívnych kritérií uplatňovaných nezávisle na pôvode týchto výrobkov. Nie je možné dovoľávať sa článku 110 ZFEÚ proti vnútroštátnemu zdaneniu postihujúcemu dovezené výrobky v prípade neexistencie podobnej alebo konkurenčnej vnútroštátnej výroby. Tento článok predovšetkým neumožňuje zabrániť členským štátom, aby uložili neprímerane vysoké dane na určité výrobky v prípade neexistencie akéhokoľvek diskriminačného alebo protekcionistického účinku.<sup>47</sup>

83. Sporná daň vo veci samej, ktorá nie je spojená s prekročením hraníc, sa uplatňuje bez rozdielu na všetky dotknuté statky, ktoré sú navyše podľa tvrdenia žalobkyne vo veci samej v jej pripomienkach výlučne dovážané z dôvodu neexistencie vnútroštátnej výroby. Táto daň musí teda byť posúdená ako vnútroštátna daň, a nie ako daň s rovnakým účinkom ako clo. Vzhľadom na jej nediskriminačnú povahu nemôže byť považovaná za daň v rozpore s článkom 110 ZFEÚ, pričom nie je potrebné analyzovať, či sa toto ustanovenie uplatní v oblasti Zmluvy o ESAE.

84. Zastávam teda názor, že sporná daň nespadá pod článok 93 AE.

85. Po druhé článok 191 AE stanovuje, že Spoločenstvo na území členských štátov požíva výsady a imunity, ktoré sú potrebné na plnenie jeho poslania, za podmienok ustanovených v Protokole o výsadách a imunitách Európskej únie. Vnútroštátny súd sa pýta, či tento článok v spojení s článkom 3 prvým odsekom tohto protokolu týkajúcim sa oslobodenia Únie a tovarov, ktoré jej patria, od všetkých priamych daní nebráni spornej dani z dôvodu režimu vlastníctva osobitných štiepných materiálov uvedeného v bode 81 týchto návrhov.

86. Odpoveď je podľa môjho názoru nevyhnutne záporná. Ešte raz, sporná daň postihuje činnosť prevádzkovateľov jadrových elektrární po tom, čo nadobudnú právo používať jadrové palivo. Títo prevádzkovatelia sú platiteľmi dane a nesú jej bremeno, Spoločenstvo nie je vôbec dotknuté.

87. Na pojednávaní žalobkyňa vo veci samej ešte uviedla, že podľa nemeckého daňového práva slúžia výrobky podliehajúce spotrebnej dani ako záruka za zaplatenie dane, ktorá ich zaťažuje. Spoločenstvo ako vlastník jadrového paliva by mohlo byť ručiteľom platenia spornej dane platiteľom dane, čo by porušovalo článok 3 Protokolu (č. 7) o výsadách a imunitách Európskej únie. Aj keby šlo o tento prípad – čo Súdny dvor nemôže overiť v prejednávanej veci z dôvodu neexistencie spresnení v tejto

46 — Je to teda opačná situácia, ako je situácia analyzovaná v rozsudku Schöttl (20/76, EU:C:1977:26), citovanom žalobkyňou vo veci samej, v ktorom bola daň z činnosti (v danej veci preprava) kvalifikovaná ako daň postihujúca nepriamo tovar.

47 — Pozri najmä rozsudok De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352, body 34, 35 a 38).

oblasti ako v rozhodnutí vnútroštátneho súdu, tak ani v pripomienkach účastníkov konania – nemyslím si, že by prípadný nesúladsystému záruky za platenie vnútroštátnej dane s právom Únie mohol automaticky spôsobiť neplatnosť samotnej dane vo vzťahu k tomuto právu. Nanajvýš je to záruka, ktorú v prípade potreby vnútroštátne súdy neuplatnia.

88. Článok 191 AE teda podľa môjho názoru nebráni spornej dani.

89. Po tretie, podľa článku 192 druhého odseku AE sa musia členské štáty zdržať prijatia akýchkoľvek opatrení, ktoré by mohli ohroziť dosiahnutie cieľov Zmluvy o ESAE. Spomedzi cieľov Zmluvy vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí konkrétnejšie uvádza cieľ pravidelného a rovnocenného zásobovania všetkých používateľov jadrovým palivom, uvedený v článku 2 písm. d) AE.

90. Ako som už uviedol, sporná daň sa netýka zásobovania jadrovým palivom, ale jeho používania. Ako vnútroštátny súd sám uvádza, cieľ uvedený v článku 2 písm. d) AE je spresnený v článku 52 AE. Článok 52 AE stanovuje okrem vytvorenia agentúry, ktorej hlavným cieľom je spravodlivo zabezpečiť zásobovanie, zákaz zvýhodnenia určitých užívateľov. Sporná daň očividne nemá taký účinok.

91. Článok 1 AE všeobecnejšie stanovuje Spoločenstvu ako hlavné poslanie vytvorenie *predpokladov* potrebných na urýchlený vznik a rast jadrových priemyslov. Opatrenia, ktoré je potrebné prijať pri výkone tohto poslania, sú vymenované v článku 2 AE. Žiadna časť Zmluvy o ESAE nevyžaduje, aby členské štáty zaviedli alebo rozvíjali jadrovú energiu ako takú, a ešte menej jadrovú energiu oslobodenú od akejkoľvek dane.

92. Domnievam sa, že ustanovenia Zmluvy o ESAE nebránia dani z jadrového paliva zaťažujúcej používanie tohto paliva na účely výroby elektriny.

## Návrh

93. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Finanzgericht Hamburg, takto:

1. Vnútroštátny súd je oprávnený podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na základe článku 267 ZFEÚ, aj keď prebieha vnútroštátne konanie o preskúmaní ústavnosti ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré sú základom individuálneho aktu vo veci samej.
2. Smernica Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny a smernica Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS nebránia dani vyberanej z jadrového paliva zaťažujúcej používanie tohto paliva na účely výroby elektriny.
3. Skutočnosť, že takáto daň sa uplatňuje výlučne na podniky priemyselne vyrábajúce elektrinu pri použití jadrového paliva, nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Nie je preto nevyhnutné skúmať, či by podnik mohol spochybňovať takúto pomoc na účely požiadania o oslobodenie od zdanenia.
4. Takejto dani nebránia ani ustanovenia Zmluvy o ESAE.