Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIELSE WAHLA
přednesené dne 24. října 2013 [1]

Věc C-82/12

Transportes Jordi Besora, S. L.
proti
Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)
Generalitat de Catalunya

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo) (Španělsko)]

„Směrnice 92/12/EHS — Spotřební daně — Minerální oleje — Článek 3 odst. 2 — Zvláštní důvod — Soulad s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH — Vnitrostátní daň z maloobchodního prodeje některých uhlovodíků — Časové omezení účinků rozsudku“

1. V projednávané věci se jedná o správný výklad čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice o spotřební dani“). [2] Toto ustanovení uznává právo členských států zavést nebo zachovat nepřímé daně na výrobky, které jsou již předmětem harmonizovaných pravidel týkajících se spotřební daně. Toto právo však podléhá dvěma podmínkám: i) dotčená daň má zvláštní důvod a ii) je v souladu s pravidly zdaňování platnými pro spotřební daň nebo [3] DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontrolu daně.

2. Ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Nejvyšší soud, Katalánsko) (Španělsko) táže, zda je v souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani zvláštní nepřímá daň z maloobchodního prodeje některých uhlovodíků (Impuesto sobre las Ventas de Minoristas Determinados Hidrocarburos) (dále jen „IVMDH“), která je uložena na spotřebu těchto výrobků. Konkrétněji, předkládající soud žádá o objasnění dvou otázek: co představuje „zvláštní důvod“ ve smyslu uvedeného ustanovení, a jaké musí být splněny předpoklady, aby byla nepřímá daň považována za slučitelnou s obecnou strukturou pravidel zdaňování týkajících se spotřební daně nebo DPH. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci se jedná i o finanční důsledky, vyvstává rovněž otázka, zda by účinky případného rozhodnutí o neslučitelnosti měly být časově omezeny.

3. Dále objasním, proč se nedomnívám, že IVMDH je v souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Uvedu také důvody, proč za okolností projednávané věci nepovažuji za vhodné časově omezit účinky rozhodnutí o neslučitelnosti.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1), v platném znění. S účinkem ode dne 1. dubna 2010 byla směrnice 92/12 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. L 9, s. 12).

3 — Znění čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani dříve působilo zmatek. Důvodem bylo, že některé jazykové verze uvádějí „spotřební daně a DPH“, zatímco jiné obsahují výraz „spotřební daně nebo DPH.“ Vzhledem k tomu, že pravidla týkající se spotřebních daní a DPH jsou v mnoha ohledech vzájemně neslučitelná a že dodržování obou by vedlo ke vzniku mnoha praktických potíží, Soudní dvůr rozhodl, že stačí, že dotčená daň je v souladu s obecným systémem spotřebních daní *nebo* DPH; viz rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie (C- 434/97, Recueil, s. I-1129, body 24 a 27) a rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, Recueil, s. I-1157, body 44 a 47).

I – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. V souladu s čl. 1 odst. 1 je účelem směrnice o spotřební dani stanovit „obecnou úpravu pro výrobky podléhající spotřebním a jiným nepřímým daním přímo či nepřímo uloženým na spotřebu těchto výrobků, s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní zavedených [Evropskou unií]“.

5. Podle čl. 3 odst. 1 se tato směrnice vztahuje, mimo jiné, na minerální oleje. Článek 3 odst. 2 směrnice stanoví:

„2. Výrobky uvedené v odstavci 1 mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.“

6. Článek 6 odst. 1 směrnice zní:

„1. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani podle čl. 14 odst. 3.

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

a) každé opuštění […] režimu s podmíněným osvobozením od daně;

b) každá výroba […] těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně;

c) každý dovoz […] těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.“

B – *Španělské právo*

7. IVMDH byla ve Španělsku zavedena státním zákonem č. 24/2001.[4] Jeho článek 9 stanoví:

„S účinkem ode dne 1. ledna 2002 se zavádí nová daň z maloobchodního prodeje některých uhlovodíků, která se řídí těmito ustanoveními:

1. Povaha

1) Daň z maloobchodního prodeje některých uhlovodíků je nepřímou daní uloženou na spotřebu těchto výrobků, která jednorázově zdaňuje maloobchodní prodej výrobků patřících do její věcné působnosti […].

[...]

4 — Zákon č. 24/2001 ze dne 27. prosince 2001 o daňových a správních opatřeních a opatřeních v oblasti společenského pořádku, BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2001 (Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social).

3) Veškeré příjmy z této daně se použijí k financování výdajů na zdravotnictví, a to v souladu s objektivními kritérii stanovenými na vnitrostátní úrovni. Bez ohledu na výše uvedené, může být ta část příjmů, která se odvozuje od daňových sazeb stanovených samosprávnými společenstvími, použita na financování opatření na ochranu životního prostředí, na něž se rovněž vztahují tatáž objektivní kritéria.

[...]

3. Věcná působnost

1) Do věcné působnosti této daně spadají následující uhlovodíky: benzín, motorová nafta, topný olej a parafín, který není používán jako palivo […].

[...]

5. Zdanitelné plnění

1) Tato daň se vztahuje na maloobchodní prodej výrobků patřících do její věcné působnosti. Tato daň se rovněž vztahuje na plnění, při kterých osoby povinné k dani získají pro osobní spotřebu výrobky podléhající této dani.

[...]

7. Osoby povinné k dani

Osobami povinnými k dani jsou vlastníci výrobků podléhajících této dani, kteří v souvislosti s těmito výrobky uskutečňují zdanitelná plnění. […].

[...]

8. Vznik daňové povinnosti

1) Daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy je výrobek spadající do věcné působnosti této daně předán nabyvateli, anebo případně v okamžiku vlastní spotřeby, pokud byl ukončen režim s podmíněným osvobozením […] od spotřební daně.

[...]

9. Základ daně

1) Základ daně tvoří množství výrobků, které jsou předmětem daně, vyjádřené v tisících litrů […].

[...]

10. Sazby

1) Sazba daně použitelná na každý výrobek podléhající dani je výsledkem součtu sazby stanovené státem a sazby stanovené samosprávnými společenstvími.

[...]

3) Sazba stanovená samosprávným společenstvím je sazba schválená dotčeným samosprávným společenstvím v souladu s požadavky stanovenými v [zákoně upravujícím daňová a správní opatření pro nový systém financování samosprávných společenství a měst]. Neschválí-li samosprávné společenství žádnou sazbu, použije se pouze sazba stanovená státem […].“

II – Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

8. Transportes Jordi Besora, S. L. (dále jen „TJB“) je přepravní společnost se sídlem v samosprávném společenství Katalánsko. V rámci provozu svých vozidel společnost TJB nakupuje velké množství pohonných hmot. V letech 2005 až 2008 byly tyto nákupy předmětem IVMDH a společnost TJB uhradila daň v celkové výši 45 632,38 eur.

9. Společnost TJB požádala dne 30. listopadu 2009 Oficina de Gestora Impuestos Especiales (správce spotřební daně), aby jí vrátil IVMDH zaplacenou v letech 2005 až 2008, neboť se domnívala, že IVMDH je v rozporu s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Tato žádost však byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 1. prosince 2009.

10. Společnost TJB podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (regionální finanční a správní soud Katalánska) (dále jen „TEARC“). Tato žaloba byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 10. června 2010.

11. Následně se společnost TJB proti tomuto rozsudku odvolala k předkládajícímu soudu, který položil následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 3 odst. 2 [směrnice o spotřební dani], a zejména požadavek na opodstatnění konkrétní daně „zvláštním důvodem“

a) vykládán tak, že požaduje, aby tohoto účelu nebylo možno dosáhnout prostřednictvím jiné harmonizované daně?

b) vykládán v tom smyslu, že se jedná o důvod čistě rozpočtový, jestliže konkrétní daň byla zavedena současně s převedením určitých pravomocí na určitá samosprávná společenství, kterým se zároveň za účelem pokrytí části výdajů vzniklých v důsledku převedených pravomocí převádějí výnosy z této daně s tím, že lze stanovit sazby daně, které se v jednotlivých samosprávných společenstvích liší?

c) V případě záporné odpovědi na předchozí otázku, musí být pojem „zvláštní důvod“ vykládán v tom smyslu, že daň musí být opodstatněna výhradně tímto zvláštním důvodem nebo naopak připouští, aby daň byla odůvodněna několika různými důvody, k nimž patří také důvod čistě rozpočtový, kterým je získání peněžních prostředků k financování některých pravomocí?

d) Zní-li odpověď na předchozí otázku tak, že se připouští několik různých důvodů daně, jaký stupeň relevance musí mít pro účely čl. 3 odst. 2 [směrnice o spotřební dani] konkrétní důvod, aby byl splněn požadavek, že daň je opodstatněna „zvláštním důvodem“ ve smyslu, který uznává judikatura [Soudního dvora], a jaká by byla kritéria pro vymezení hlavního důvodu ve vztahu k podpůrnému důvodu?

2) Brání čl. 3 odst. 2 [směrnice o spotřební dani], a zejména podmínka splnění pravidel zdaňování platných pro spotřební daně nebo DPH, pokud jde o stanovení vzniku daňové povinnosti,

a) nepřímé neharmonizované dani (jako je IVMDH), k níž vzniká povinnost v okamžiku maloobchodního prodeje pohonných hmot konečnému spotřebiteli, na rozdíl od harmonizované daně („Impuesto sobre Hidrocarburos [5]“, k níž vzniká povinnost v okamžiku, kdy výrobky opustí poslední sklad s daňovým dozorem) nebo DPH (která je i přesto, že povinnost k ní vzniká také v okamžiku konečného maloobchodního prodeje, vyžadována v každé fázi procesu výroby a distribuce), z toho důvodu, že není v souladu – ve smyslu rozsudku [EKW a Wein & Co, citováno, bod 47] – s obecnou strukturou obou výše uvedených technik zdanění upravených [unijními] právními předpisy?

b) V případě záporné odpovědi na předchozí otázku, musí být uvedené ustanovení vykládáno v tom smyslu, že uvedená podmínka souladu s obecnou strukturou je splněna na základě pouhé skutečnosti, že neharmonizovaná nepřímá daň (v tomto případě IVMDH) nezasahuje – ve smyslu, že nebrání ani neztěžuje – do obvyklého způsobu vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani nebo VAT, a aniž by nutně muselo dojít ke shodným účinkům, pokud jde o vznik daňové povinnosti?“

12. Písemná vyjádření předložily společnost TJB, Generalitat de Catalunya, španělská, řecká a portugalská vláda, jakož i Komise. Na jednání konaném dne 26. června 2013 přednesly svá vyjádření společnost TJB, Generalitat de Catalunya, španělská a francouzská vláda, jakož i Komise.

III – Analýza

A – *Úvodní otázky*

13. Předkládající soud své dvě otázky rozdělil do několika částí. Nicméně, podle mého výkladu je podstatou těchto otázek žádost o rozhodnutí, zda čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani brání nepřímé dani, jako je IVMDH v projednávané věci.

14. Vzhledem k tomu, že k dosažení souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani je třeba, aby byly splněny obě podmínky uvedené v bodě 1 výše [konkrétně i) tato daň má zvláštní důvod a ii) tato daň je v souladu s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH], se budu samostatně zabývat každou z těchto podmínek. Dříve, než se budu zaobírat otázkou, co představuje zvláštní důvod, vyjádřím se stručně k povaze čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani v rámci systému zavedeného touto směrnicí.

15. Je třeba připomenout, že v původním návrhu směrnice o spotřební dani, který předložila Komise, bylo uvedeno, že výrobky, na něž se vztahuje směrnice „[…] nejsou předmětem jiné než spotřební daně a daně z přidané hodnoty.“ [6] Rada však trvala na tom, aby si členské státy ponechaly zbytkovou daňovou pravomoc. Odůvodněno to bylo rozdílnými přístupy ke spotřebním daním a úlohou nepřímých daní při provádění mimorozpočtových politik v členských státech. Vložení čl. 3 odst. 2 do směrnice o spotřební dani odráží postoj zaujatý Radou k tomu, co považovala za vhodnou úroveň harmonizace v této oblasti [7].

16. Kromě toho, při výkladu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, je třeba připomenout, že toto ustanovení představuje výjimku z obecného systému harmonizovaných spotřebních daní. Tudíž musí být vykládáno restriktivně [8].

5 — Impuesto sobre Hidrocarburos (dále jen „IH“) upravuje zákon č. 38/1992 ze dne 28. prosince 1992 o spotřebních daních (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).

6 — Návrh směrnice Rady o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, KOM (90) 431 v konečném znění (Úř. věst C 322, s. 1), čl. 3 odst. 2.

7 — Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 18.

8 — Stanovisko generálního advokáta Saggia ve věci EKW a Wein & Co, přednesené dne 1. července 1999, bod 38.

B – *První podmínka: existence mimorozpočtového „zvláštního důvodu“*

17. Judikatura Soudního dvora, a zejména rozsudek EKW a Wein & Co, obsahuje skutečnosti, ze kterých lze odvodit odpověď na otázku položenou předkládajícím soudem.

18. Pokud jde o otázku, co představuje „zvláštní důvod“ ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, Soudní dvůr konstatoval, že tento důvod je třeba chápat tak, že se jedná o jiný než „čistě rozpočtový důvod.“ [9] Soudní dvůr rovněž potvrdil, že posílení obecní samosprávy prostřednictvím udělení pravomoci vytvářet daňový příjem samo o sobě představuje čistě rozpočtový důvod, takže na takový důvod se nemůže vztahovat výjimka uvedená v čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. [10] Je tedy třeba poznamenat, že k tomu, aby byla dotčená nepřímá daň v souladu s tímto ustanovením, se nesmí jednat pouze o rozpočtový důvod.

19. Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru v tomto ohledu vyplývá, že IVMDH byla zavedena ve stejné době, kdy byly určité pravomoci v oblasti zdravotnictví přeneseny na samosprávná společenství. Je nesporné, že cílem IVMDH bylo pokrýt část nákladů vzniklých v důsledku přenesení těchto pravomocí. Generalitat de Catalunya to potvrzuje ve svém písemném vyjádření a připouští, že účelem zavedení IVMDH bylo zajistit, aby samosprávná společenství disponovala dostatečnými zdroji k úhradě nákladů souvisejících se zdravotnictvím, jež převzala v souvislosti s přenesením pravomocí v odvětví zdravotnictví. Na jednání bylo dále vysvětleno, že příjmy z IVMDH byly použity, mimo jiné, na stavbu nových nemocnic.

20. V této souvislosti vyvstává následující otázka: Může být nepřímá daň, která je odůvodněna (alespoň částečně) rozpočtovými důvody spočívajícími v tom, že financuje přenesené pravomoci v odvětví zdravotnictví, přesto považována za daň spadající do působnosti čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani?

21. Předkládající soud je sice příslušný zjistit skutkový stav a použít výkladový rámec poskytnutý Soudním dvorem na skutkové okolnosti projednávaného případu, musím však přiznat, že je pro mě obtížné přijmout názor, že nepřímá daň, jako je IVMDH, může být opodstatněna „zvláštním důvodem“ ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Podle předkládajícího soudu totiž IVMDH sleduje stejný cíl jako harmonizovaná spotřební daň (IH), tj. snížení sociálních nákladů (na zdravotnictví a na životní prostředí) vzniklých v důsledku spotřeby uhlovodíků.

22. Nepochybně nelze vyloučit, že daň, která – kromě toho, že je odůvodněna rozpočtovým důvodem – je výslovně určena k ochraně veřejného zdraví nebo k ochraně životního prostředí, může být opodstatněna „zvláštním důvodem“ ve smyslu čl. 3 odst. 2 [11]. Domnívám se však, že skutečnost, že zákony, kterými se zavádějí IVMDH a IH, mají shodné cíle, hned od počátku vylučuje možnost dovolávat se čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Z důvodu této kolize nemůže být IVMDH vykládána tak, že má *zvláštní* důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani [12]. Takový výklad by jednoduše ohrozil snahy o harmonizaci režimu spotřební daně a vedl by ke vzniku další

9 — Výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 31. Rovněž viz rozsudek ze dne 10. března 2005, Hermann (C-491/03, Sb. rozh. s. I-2025, bod 16) a výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 19.

10 — Výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 33.

11 — Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie a stanovisko generálního advokáta Saggia k výše uvedenému rozsudku EKW a Wein & Co, bod 39. Také viz stanovisko generálního advokáta Fennellyho přednesené dne 12. listopadu 1997 ve věci Braathens, (rozsudek ze dne 10. června 1999, C-346/97, Sb. rozh. s. I-3419, bod 14).

12 — Obdobně viz stanovisko generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera přednesené dne 11. ledna 2005, ve výše uvedené věci Hermann, bod 44.

spotřební daně, což je v rozporu se samotným cílem směrnice o spotřební dani, kterým je zrušit zbývající překážky na vnitřním trhu. Bez ohledu na obecně stanovený cíl týkající se ochrany veřejného zdraví a životního prostředí, mají v konečném důsledku oba tyto nástroje zřejmě stejný rozpočtový důvod, a to splnění obecných požadavků na veřejné výdaje v určité oblasti [13].

23. Kromě toho – a to i za předpokladu, že neexistuje výše popsané překrývání cílů – jsem přesvědčen, že k určení, zda nepřímá daň, jako je IVMDH v projednávané věci, je či není opodstatněna „zvláštním důvodem" ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, mohou být použita dvě kritéria. Těmito kritérii je: i) struktura samotné daně (a konkrétně, její výpočet), nebo ii) použití příjmu z této daně na podporu dosažení zvláštního (mimorozpočtového) důvodu [14]. Podle mého názoru je kritérium uvedené v bodě ii) druhořadým ve vztahu ke kritériu v bodě i) a uplatní se pouze v případě, že na základě prvního kritéria nelze určit, zda je dotyčná daň opodstatněna zvláštním důvodem.

24. Zaprvé, struktura nepřímé daně může představovat velmi užitečnou informaci o mimorozpočtovém důvodu daně. Podle mého názoru „struktura" představuje základní nástroj k určení „zvláštního důvodu". A to proto, že daň pouze výjimečně překročí rámec omezení vyplývajících z rozpočtového důvodu, ledaže její struktura potvrzuje existenci dalšího mimorozpočtového cíle.

25. Konkrétněji, mimorozpočtový důvod může být určen, jestliže je daň stanovena na úrovni, která odrazuje od určitého chování nebo k němu vybízí. To platí zejména v případě, kdy se úroveň zdanění liší podle nepříznivých účinků zdaněného výrobku na zdraví nebo na životní prostředí [15]. Je třeba uvést, že pokud ze struktury daně vyplývá, že má zvláštní důvod, mohou být získané příjmy užity k jakémukoliv účelu, který je považován za vhodný. V této souvislosti – a to bez ohledu na skutečnost, že údajným cílem IVMDH je *omezit* nepříznivé účinky spotřeby uhlovodíků – bych chtěl poznamenat, že Soudnímu dvoru nebyly poskytnuty informace o tom, že by struktura IVMDH byla navržena právě tak, aby odrazovala od spotřeby uhlovodíků nebo dokonce povzbuzovala užívání jiného druhu výrobku, který je považován za méně škodlivý z hlediska veřejného zdraví nebo životního prostředí [16].

26. Zadruhé, i když struktura nepotvrzuje existenci skutečného „zvláštního důvodu", může být dotyčná daň přesto považována za daň, na kterou se vztahuje výjimka stanovená v čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Je tomu tak v případě, kdy je získaný příjem použit k financování konkrétních opatření, jež přímo přispívají k dosažení konkrétního mimorozpočtového cíle (týkajícího se například ochrany veřejného zdraví nebo životního prostředí). V případě této druhé podpůrné domněnky jsem přesvědčen, že je obzvláště důležité – s ohledem na skutečnost, že čl. 3 odst. 2 představuje výjimku z obecného pravidla – aby existovala dostatečně úzká souvislost mezi tím, jakým způsobem je získaný příjem použit na straně jedné a dosažením konkrétního (mimorozpočtového) cíle daně na straně druhé.

13 — Spotřební daň, jako je IH, by sice mohla být považována za ekologickou daň, neboť výroba a používání minerálních olejů má nepochybně vliv na životní prostředí, to však nemění její základní cíl, kterým je získat finanční prostředky na podporu vládních služeb.

14 — Obdobně viz výše uvedená stanoviska generálního advokáta Fennellyho ve věci Braathens, bod 15 a generálního advokáta Saggia ve věci EKW a Wein & Co, bod 40.

15 — V tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, který se týkal nepřímé daně z lihu uložené na alkoholické nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 25 % objemu. Rovněž viz výše uvedená stanoviska generálního advokáta Fennellyho ve věci Braathens, bod 15 a generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera ve věci Hermann, bod 43.

16 — Z předkládacího usnesení nicméně vyplývá, že rozdílné úrovně zdanění se používají v řadě samosprávných společenství. Ačkoli odrazující účinek jistě může záviset na různých okolnostech (a dokonce se může v jednotlivých regionech lišit), zdá se, že IVMDH je čistě rozpočtovým nástrojem, neboť její struktura (v praxi úroveň zdanění) není jednoznačně stanovena na úrovni, jež je považována za dostatečně vysokou k tomu, aby odrazovala od používání minerálních olejů podléhajících této dani. Kromě toho chci připomenout, že zavedení a zachování různé úrovně zdanění vyžaduje povolení podle článku 19 směrnice Rady 2003/96/ES dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst 2003, L 283, s. 51; Zvl. vyd. 09/01, s. 405), který se vztahuje na minerální oleje.

27. V souladu s čl. 9 odst. 1 bodem 3 zákona č. 24/2001 musí být příjem z IVMDH použit na opatření v oblasti zdravotnictví a životního prostředí (ačkoliv financování opatření v oblasti životního prostředí je pravděpodobně dobrovolné). Je tedy nepochybně účelově vázán na *předem stanovený* důvod. Tento důvod je však podle mého názoru čistě rozpočtový. Za stávajících okolností je použití příjmů vymezeno velmi obecně: opatření financovaná z IVMDH nejsou nijak omezena na opatření, o kterých lze tvrdit, že mají úzkou souvislost s cílem, kterým je boj proti škodlivým účinkům spojeným s používáním výrobků podléhajících dani.

28. Je důležité rozlišovat mezi důvodem daně – který je podstatou projednávaného problému – a možnými způsoby použití příjmu získaného z této daně. Na rozdíl od předpokladu souvisejícího s kritériem „struktury“ uvedeným výše v bodě 24 (podle kterého mohou být získané finanční prostředky použity způsobem, který je považován za vhodný), je v projednávané věci obzvlášť důležitá otázka, jakým způsobem jsou získané příjmy použity. Je tomu tak proto, že k tomu, aby existovala souvislost mezi použitím příjmu a zvláštním důvodem dotčené daně, je nutné, aby použití finančních prostředků přispívalo k dosažení mimorozpočtového cíle dotčené daně (v projednávané věci: snížení sociálních nákladů spojených se spotřebou uhlovodíků).

29. Jednoduše řečeno, pokud bychom připustili, že k dosažení souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani se vyžaduje pouze to, aby byl daňový příjem účelově vázán na předem stanovený důvod (případně na předem stanovené důvody, jako v projednávané věci), byla by směrnice zbavena svého užitečného účinku. Ve skutečnosti by takový výklad umožnil, aby se výjimka vztahovala na jakýkoliv důvod či důvody, rozpočtové nebo jiné, za předpokladu, že dotčený daňový příjem byl konkrétně určen na vyrovnání některých nákladů, které nesou orgány veřejné správy. Kromě toho by tak bylo členským státům umožněno, aby se v případě potřeby zavést další nepřímé daně na výrobky upravené touto směrnicí dovolávaly několika souběžných předem stanovených důvodů.

30. Podle mého názoru, pouhé rozdělení daňového příjmu na financování opatření v oblasti zdravotnictví a životního prostředí v obecné rovině nepostačuje k prokázání toho, že daň je odůvodněna mimorozpočtovým důvodem, který vyžaduje čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. V projednávané věci nebyla prokázána existence přímé souvislosti mezi opatřeními financovanými příjmy z IVMDH na jedné straně, a cílem odstranit a napravit nepříznivé účinky spojené se spotřebou uhlovodíků na straně druhé.

31. Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru nevyplývá, že výnosy získané z IVMDH musí být přiděleny na *konkrétní* opatření v oblasti zdravotnictví nebo životního prostředí, což by mohlo potvrdit existenci mimorozpočtového důvodu. Jak již bylo uvedeno výše, příjmy z IVMDH byly použity na pokrytí výdajů (obecné povahy), jež souvisejí zejména se zdravotní péčí, což je pravomoc která byla na samosprávná společenství převedena spolu se zavedením IVMDH. K tomu, aby se na vnitrostátní pravidla vztahovala výjimka uvedená v čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, musí tato pravidla stanovit alespoň to, na co má být vybraný příjem přidělen (uvést podrobnosti o mimorozpočtovém účelu daně). Kromě toho, pokud se uplatňují odstupňované sazby daně, měla by ustanovení stanovící tyto sazby obsahovat také objektivní kritéria, na kterých může být takové odstupňování založeno.

32. Podle mého názoru a s ohledem na výše uvedené, nepřímá daň, jako je IVMDH, nemůže být považována za daň opodstatněnou „zvláštním důvodem“ ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani. Vzhledem k tomuto závěru není třeba zkoumat druhou podmínku (soulad s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH). V případě, že by měl Soudní dvůr o toto posouzení přesto zájem, uvádím následující poznámky.

C – Druhá podmínka: soulad s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH

33. Na úvod bych chtěl připomenout, že jak zdůrazňuje předkládající soud, je pro účely čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani dostačující, že nepřímá daň, která má zvláštní důvod, splňuje pravidla zdaňování platná pro spotřební daň *nebo* DPH, pokud jde o i) stanovení základu daně ii) výpočet daně iii) vznik daňové povinnosti a iv) kontrolu daně [17]. Předkládající soud se nicméně táže, zda tomu tak je v případě IVMDH.

34. Otázka vzniku daňové povinnosti je hlavním důvodem nejistoty předkládajícího soudu, pokud jde o druhou podmínku. [18] Soudní dvůr v tomto ohledu v rozsudku EKW a Wein & Co konstatoval, že daň dotčená v uvedeném řízení není „v souladu s pravidly upravujícími vznik povinnosti ke spotřební dani, neboť tato *povinnost vzniká pouze ve fázi prodeje spotřebiteli, a nikoliv dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu*.“ (zdůrazněno autorem stanoviska) [19]

35. Tento závěr je přímo uplatnitelný na projednávaný případ.

36. Podle čl. 6 odst. 1 směrnice o spotřební dani totiž povinnost ke spotřební dani vzniká „dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu“ [20]. Tj. dnem, kdy výrobek opustí poslední sklad s daňovým dozorem. V rozporu s tímto ustanovením ze spisu vyplývá, že IVMDH je ukládána na maloobchodní prodej těchto výrobků (ke kterému dochází po „propuštění výrobků pro domácí spotřebu“ ve smyslu směrnice o spotřební dani).

37. Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že k dosažení souladu s „obecnou strukturou“ spotřebních daní (nebo DPH) se nevyžaduje, aby dotčená nepřímá daň splňovala *všechna* pravidla platná pro spotřební daň, pokud jde o základ daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně. Místo toho vyžaduje, aby nepřímá daň byla v těchto čtyřech bodech v souladu s obecnou strukturou spotřebních daní nebo DPH, jak stanovují unijní právní předpisy. [21] Generální advokát Saggio uvedl, že pokud by tyto dva systémy musely být naprosto stejné, byl by čl. 3 odst. 2 zbaven užitečného účinku, a navíc by to mohlo vést ke vzniku další formy spotřební daně, což je v rozporu se zásadou jednotnosti systému spotřební daně [22].

38. Z této argumentace vyplývá, že zamýšlí-li členský stát zavést nepřímou daň z určitých druhů minerálních olejů, která má zvláštní důvod související s ochranou veřejného zdraví (a životního prostředí), může tak učinit pouze v případě, že tato daň splňuje všechna unijní pravidla stanovená pro příslušnou kategorii výrobků, týkající se buď spotřební daně, nebo DPH, avšak nemusí doslovně splňovat zvláštní pravidla – za předpokladu, že tato pravidla skutečně existují – stanovená pro určitou podkategorii těchto výrobků. [23]

39. Otázkou nicméně zůstává, kdy je daň v *souladu* s „obecnou strukturou“ jedné z těchto technik zdanění? A dále, může být neslučitelnost odvozena ze skutečnosti, že povinnost k dotčeným daním nevzniká ve stejném okamžiku?

17 — Viz bod 1 výše, dále viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 27 a EKW a Wein & Co, body 44 a 47.

18 — Předkládající soud Soudnímu dvoru neposkytl podrobné informace o rozdílech v základu daně, výpočtu daně a v kontrole daně. Společnost TJB Soudnímu dvoru na jednání poskytla informace o rozdílech mezi IVMDH a požadavky obsaženými ve směrnici o spotřební dani, zatímco španělská vláda po provedení podrobného srovnání IVMDH se spotřební daní a DPH, pokud jde o základ daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, dospěla k závěru, že IVMDH není v rozporu s žádným z těchto systémů zdanění.

19 — Výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 48.

20 — Viz také čl. 4 odst. 2 směrnice 2003/96, který stanoví, že „[p]ro účely této směrnice se „úrovní zdanění“ rozumí celková výše všech nepřímých daní (s výjimkou DPH), která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu“.

21 — Výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 47.

22 — Výše uvedené stanovisko generálního advokáta Saggia ve věci EKW a Wein & Co, bod 46.

23 — Z tohoto důvodu – a na rozdíl od toho, co na jednání uvedla francouzská vláda – z hlediska zdanění minerálních olejů nepovažuji za relevantní, že čl. 21 odst. 5 směrnice 2003/96 ohledně elektřiny a zemního plynu (které nejsou součástí minerálních olejů) stanoví, že tyto výrobky jsou zdanitelné v okamžiku dodání distributorem nebo dalším distributorem.

40. Domnívám se, že odpověď na tyto otázky lze nalézt v odůvodnění směrnice o spotřební dani. Soudní dvůr konstatoval, že účelem této směrnice je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávněně bránily obchodu. Tak by tomu bylo zejména v případě, kdy by obchodníci podléhali ještě jiným formalitám než těm, které stanoví unijní právní předpisy o spotřební dani nebo DPH [24]. V případě, že je dotčená nepřímá daň v rozporu s tímto cílem, nemůže být slučitelná ani s jedním z těchto systémů zdanění. Relevantním kritériem tedy je, zda daň brání či nebrání řádnému fungování trhu. Takovým kritériem není, zda dotčená daň brání či nebrání normálnímu fungování systému zavedeného směrnicí o spotřební dani (nebo směrnicí o DPH [25]), jak tvrdí Generalitat de Catalunya a španělská vláda.

41. Směrnice o spotřební dani sice výslovně nerozlišuje tato čtyři kritéria (základ daně, výpočet daně, kontrola daně a vznik daňové povinnosti), pokud jde o pořadí jejich důležitosti při určování, zda je dotčená daň v souladu s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH, klade však zvláštní důraz na vznik daňové povinnosti. Je tomu tak z důvodu jeho významu pro řádné fungování vnitřního trhu [26].

42. Nelze nezohlednit skutečnost, že rozdíl týkající se vzniku daňové povinnosti má vliv na dobu trvání režimu s podmíněným osvobozením od daně (i když rozdíl v době trvání může závist na povaze dotčených výrobků). Podle směrnice o spotřební dani kontrola výrobku končí, jakmile tento výrobek opustí sklad s daňovým dozorem. Za okolností projednávané věci však IVMDH vyžaduje, aby kontrola pokračovala až do okamžiku prodeje výrobku konečnému uživateli. Na jednání se rovněž ukázalo, že existují další rozdíly mezi IVMDH a systémem zavedeným směrnicí o spotřební dani: to platí zejména s ohledem na povinnost podat přiznání k dotčené dani a na způsob výpočtu této daně [27].

43. Ohledně DPH postačí konstatovat, že v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ve věci EKW a Wein & Co je ustálenou judikaturou, že nepřímou daň, jako je IVMDH, k níž vzniká povinnost pouze ve fázi prodeje spotřebiteli a nikoli, jako u DPH, v každé fázi výrobního a distribučního procesu, nelze považovat za daň, která je v souladu s obecnou strukturou daně z přidané hodnoty [28].

44. Stručně řečeno, zavedení dodatečné daně, k níž vzniká povinnost v jiném okamžiku než povinnost ke spotřební dani (což také znamená, že v případě těchto dvou daní mohou být k dani povinné odlišné osoby), vytváří další formality pro obchodníky ve smyslu judikatury Soudního dvora. Článek 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani tudíž takovou daň vylučuje.

45. Konečně, pokud jde o otázku, zda by IVMDH mohla být (za předpokladu, že má zvláštní důvod) navzdory výkladu navrženému výše, vykládána tak, že je v souladu s čl. 3 odst. 2, pouze proto, že nebrání obvyklému fungování vzniku daňové povinnosti ke spotřební dani nebo k DPH, nebo tento vznik neztěžuje, což jak se zdá, naznačuje předkládající soud v druhé části druhé otázky, odkazuji na své úvahy v bodě 40 výše.

46. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy se domnívám, že čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani brání nepřímé dani, jako je IVMDH dotčená ve věci v původním řízení, v případě, že vnitrostátní soud shledá, že taková daň nemá zvláštní mimorozpočtový důvod a není v souladu s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH, pokud jde o určení vzniku daňové povinnosti.

24 — Výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 26 a EKW a Wein & Co, bod 46.

25 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

26 — Čtvrtý bod odůvodnění směrnice o spotřební dani zvláště zdůrazňuje potřebu zajistit, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech.

27 — IH má být zahrnuta v daňovém přiznání podávaném měsíčně, zatímco IVMDH je zahrnuta v daňovém přiznání podávaném čtvrtletně. Pokud jde o výpočet daně, spotřební daň z minerálních olejů se vypočítá na základě teploty při 18 stupních, zatímco relevantní teplotou pro IVMDH je teplota vzduchu.

28 — Výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 49. Když Soudní dvůr konstatoval, že daň dotčená v uvedeném řízení není slučitelná s unijním právem, taktéž zdůraznil skutečnost, že na rozdíl od DPH, se nepřímá daň, k níž vzniká povinnost pouze ve fázi prodeje konečnému uživateli, vypočítává bez odpočtu daně na vstupu. To sice může být považováno za přímý důsledek toho, že povinnost k této dani vzniká až při prodeji výrobku konečnému uživateli, je však třeba poznamenat, že i v tomto ohledu IVMDH sleduje stejnou logiku jako daň dotčená ve věci EKW a Wein & Co.

D – *Je vhodné časově omezit účinky rozsudku Soudního dvora v této věci?*

47. Španělská vláda požádala Soudní dvůr, aby v případě, že shledá, že IVMDH není slučitelná s čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, omezil časové účinky svého rozsudku. Vzhledem k přístupu přijatému v tomto stanovisku je třeba zvážit, zda je v projednávané věci takové omezení odůvodněno. I když z argumentů [29] předložených španělskou vládou jasně vyplývá, že finanční důsledky rozhodnutí o neslučitelnosti nesmí být v žádném případě podceňovány, za stávajících okolností nepovažuji omezení časových účinků rozhodnutí o neslučitelnosti za vhodné.

48. Úvodem je třeba připomenout, že výklad ustanovení unijního práva, který provádí Soudní dvůr, směřuje k vyjasnění a upřesnění významu a působnosti tohoto ustanovení, tak jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. V důsledku toho musí být toto ustanovení – vyložené Soudním dvorem – použito na všechny právní vztahy, tj. i na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním rozsudku, ve kterém byl výklad poskytnut [30]. Soudní dvůr tedy v zásadě může omezit časové účinky svého rozsudku pouze za výjimečných okolností. [31]

49. Soudní dvůr již dříve připustil, že časové účinky rozsudku mohou být omezeny za předpokladu, že byly splněny dvě (kumulativní) podmínky. Zaprvé, musí existovat „riziko závažných hospodářských dopadů“. Tyto dopady musí být způsobeny obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou. Zadruhé, důvodem nezákonného chování byla existence objektivní a závažné nejistoty ohledně výkladu a působnosti dotčených ustanovení unijního práva. V tomto ohledu Soudní dvůr přikládá zvláštní význam chování jiných členských států a Komise, které mohlo přispět k danému nezákonnému chování. [32]

50. V projednávaném případě španělská vláda předložila tři argumenty k odůvodnění omezení časových účinků rozhodnutí o neslučitelnosti. Zaprvé tvrdí, že retroaktivní použití takového rozhodnutí by mělo za následek závažné finanční důsledky pro Španělsko a jeho samosprávná společenství. To proto, že náhrady, které by musely být poskytnuty v případě rozhodnutí o neslučitelnosti, by podle odhadu španělské vlády dosáhly výše cca 13 miliard eur (neboli 1,25 % španělského hrubého domácího produktu v roce 2011). [33] Zadruhé tvrdí, že povinnost vrátit neoprávněně uložené daně, by vážně ohrozila financování systému veřejného zdravotnictví na území samosprávných společenství. Zatřetí se španělská vláda domnívá, že Komise svým chováním přispěla k danému porušení.

51. Komise a společnost TJB na jednání zpochybnily zejména odhady španělské vlády, pokud jde o závažnost finančního rizika. Podle jejich názoru by vnitrostátní ustanovení o promlčení automaticky bránila nárokům starším než čtyři roky. Kromě toho, vzhledem k velkému množství již projednávaných případů, Komise také zpochybnila užitečný účinek omezení retroaktivního použití rozhodnutí o neslučitelnosti.

29 — Viz bod 50 tohoto stanoviska.

30 — Viz například rozsudek ze dne 10. května 2012, FIM Santander Top 25 Euro (spojené věci C-338/11 až -347/11, bod 58 a citovaná judikatura).

31 — Tamtéž, bod 59 a citovaná judikatura. Také viz, například, rozsudek ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C- 292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 36 a citovaná judikatura).

32 — Viz například výše uvedený rozsudek FIM Santander Top 25 Euro, bod 60 a citovaná judikatura. To se vztahuje i na případy týkajících se daní vybíraných příslušnými vnitrostátními orgány, viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, body 55 až 60.

33 — I když by taková další finanční zátěž nepochybně měla zničující důsledky pro jakýkoliv stát, nemůže být podle mého názoru podceňována závažnost vzniklých důsledků pro členský stát nacházející se ve finanční situaci Španělska.

52. I za předpokladu, že jsou tyto námitky opodstatněné, nepochybuji o tom, jak bylo uvedeno výše, že se jedná o značné částky. Zejména s přihlédnutím k nejisté finanční situaci, ve které se Španělsko a jeho samosprávná společenství v současné době nacházejí, nelze vyloučit, že tyto částky představují „riziko závažných hospodářských dopadů“ ve smyslu judikatury Soudního dvora. [34]

53. Navíc, vzhledem k velkému počtu dotčených právních vztahů (i když je pravděpodobné, že náhradu budou požadovat především podniky, jako je společnost TJB), je možné, že rozhodnutí o neslučitelnosti bude mít závažné dopady na systém, který přispívá k financování samosprávných společenství. Vzhledem k významu IVMDH pro financování opatření přijatých samosprávnými společenstvími v této oblasti nelze ani vyloučit zmatek a narušení regionálního financování zdravotní péče. Na základě těchto hledisek je zřejmé, že první podmínka je v projednávané věci splněna.

54. Nicméně (pouhá) skutečnost, že rozhodnutí o předběžné otázce může mít významné finanční důsledky pro členský stát, zpravidla neodůvodňuje omezení časových účinků rozsudku. [35] Jakýkoliv jiný závěr by paradoxně vedl k tomu, že s nejzávažnějšími a nejdéle trvajícími porušeními by se zacházelo nejpříznivěji [36]. To je důvod, proč musí být splněna i druhá podmínka týkající se nejistoty ohledně významu a působnosti příslušných ustanovení unijního práva.

55. Není pravděpodobné, že by v projednávané věci taková nejistota existovala. Projednávanou věc je třeba odlišit od věci EKW a Wein & Co, ve které Soudní dvůr uznal, že by měl být omezen retroaktivní účinek rozsudku. To bylo považováno za odůvodněné zaprvé proto, že čl. 3 odst. 2 do té doby nebyl předmětem rozhodnutí o předběžné otázce a výkladu Soudního dvora. Zadruhé, Soudní dvůr měl za to, že chování Komise mohlo přispět k tomu, že se rakouská vláda mohla důvodně domnívat, že dotčené právní předpisy jsou v souladu s unijním právem [37].

56. Naopak v době přijetí IVMDH Soudní dvůr již poskytl návod k výkladu čl. 3 odst. 2 směrnice o spotřební dani, a co je nejdůležitější, v rozsudku EKW a Wein & Co [38]. rozhodl o neslučitelnosti podobně konstruované daně. Nepřesvědčily mě ani argumenty španělské vlády v tom smyslu, že při přijetí IVMDH jednala v dobré víře. Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru nijak nevyplývá, že by Komise uvedla španělskou vládu v omyl, pokud jde o legalitu IVMDH. Naopak, Komise dala jasně najevo, že IVMDH považuje za protiprávní.

57. Ještě před zavedením IVMDH byla Komisi položena řada předběžných otázek ohledně slučitelnosti některých zvažovaných právních řešení s unijním právem. Odpověď Komise, která je součástí spisu, podle mého názoru nepodporuje tvrzení španělské vlády. Rozumím tomu tak, že namísto toho, aby Komise vyvolala důvěru Španělska v to, že navrhovaná právní úprava je v souladu s unijním právem, jasně přeformulovala, odkazujíc mimo jiné na rozsudek Soudního dvora ve věci EKW a Wein & Co, podmínky, jež musí být splněny, aby nepřímá daň byla slučitelná s unijním právem. Na závěr svého posouzení Komise jasně uvedla, že podle jejího názoru není návrh dotčeného právního předpisu v souladu s unijním právem. Řízení pro nesplnění povinnosti zahájené v této souvislosti proti Španělsku dále potvrzuje názor Komise o protiprávnosti IVMDH. Z těchto důvodů v projednávané věci nepovažuji za vhodné omezit časové účinky rozsudku Soudního dvora.

34 — Srov. stanovisko generálního advokáta Tizzana ve věci Meilicke a další, přednesené dne 10. listopadu 2005, body 34 a 35. V tomto případě německá vláda odhadovala, že neomezení účinku rozhodnutí o neslučitelnosti by vedlo k vrácení daně odpovídající 0,25 % německého hrubého domácího produktu v roce 2004. Je třeba rovněž poznamenat, že Soudní dvůr se neztotožnil s návrhem generálního advokáta, aby byla omezena retroaktivita jeho rozsudku v uvedené věci.

35 — Viz rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 68 a citovaná judikatura).

36 — Výše uvedené stanovisko generálního advokáta Saggia ve věci EKW a Wein Co, bod 65.

37 — Viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co, bod 58.

38 — Viz rovněž výše uvedený rozsudek Komise v. Francie. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že „zvláštní důvod“ dotčené francouzské daně nebyl zpochybněn, pouze její slučitelnost s předpisy o spotřební dani nebo DPH. Důvodem bylo podle mého názoru to, že uvedená daň byla *konstruována* tak, aby sledovala mimorozpočtový důvod vytýčený francouzskými orgány.

58. Vzhledem k výše uvedenému se nedomnívám, že lze kategoricky vyloučit, že za určitých výjimečných okolností, kdy by byl finanční dopad zpětného účinku obzvláště závažný, by Soudní dvůr mohl zvážit omezení časových účinků svého rozsudku i v případě, že by nebyla splněna druhá podmínka týkající se dobré víry. Tak by tomu bylo zejména v případě, že by finanční důsledky byly považovány za zjevně nepřiměřené míře nedbalosti. Byl bych však opatrný, pokud jde o vyloučení kritéria dobré víry za stávajících okolností. Jak bylo uvedeno výše, Španělsko si zřejmě uvědomovalo riziko spojené se zachováním dotčené právní úpravy, a v důsledku toho byly tyto právní předpisy používány mnoho let, a to v neprospěch koncových uživatelů a vnitřního trhu.

IV – Závěry

59. S ohledem na uvedené argumenty navrhuji, aby Soudní dvůr na otázky položené Tribunal Superior de Justicia de Cataluña odpověděl následovně:

„Článek 3 odst. 2 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani brání nepřímé dani, jako je daň z maloobchodního prodeje některých uhlovodíků (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), dotčené v původním řízení, v případě, že vnitrostátní soud shledá, že taková daň nemá zvláštní mimorozpočtový důvod a není v souladu s obecnou strukturou spotřební daně nebo DPH, pokud jde o určení vzniku daňové povinnosti.“