



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

27. února 2014 *

„Nepřímé daně — Spotřební daně — Směrnice 92/12/EHS — Článek 3 odst. 2 — Minerální oleje —
Daň z maloobchodního prodeje — Pojem ‚zvláštní důvod‘ — Přenos pravomocí na autonomní
společenství — Financování — Předem určené použití — Výdaje v oblasti zdravotnictví
a životního prostředí“

Ve věci C-82/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Španělsko) ze dne 29. listopadu 2011, došlým
Soudnímu dvoru dne 16. února 2012, v řízení

Transportes Jordi Besora SL

proti

Generalitat de Catalunya,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (zpravodaj), C. Toader
a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. června 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Transportes Jordi Besora SL C. Jover Ribalta a I. Mallol Bosch, abogadas,
- za Generalitat de Catalunya M. Nieto García a N. París Doménech, abogadas de la Generalitat,
- za španělskou vládu N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu G. Papagianni, jako zmocněnkyní,
- za francouzskou vládu J.-S. Pilczerem, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu A. Cunha, jakož i L. Inez Fernandesem a R. Collaçaem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: španělština.

— za Evropskou komisi W. Möllsem a J. Baquero Cruzem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 24. října 2013,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 3 odst. 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Transportes Jordi Besora SL (dále jen „TJB“) a Generalitat de Catalunya Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (správce spotřební daně v Tarragoně, dále jen „správce spotřební daně“) týkajícího se rozhodnutí, jímž této společnosti odmítl vrátit daň z prodeje některých minerálních olejů (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, dále jen „IVMDH“).

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Článek 3 odst. 1 až 2 směrnice 92/12 stanoví:

„1. Tato směrnice se na úrovni Společenství vztahuje na následující výrobky, jak je vymezují příslušné směrnice:

— minerální oleje,

[...]

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 [dále jen „DPH“], pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.“

Španělská právní úprava

- 4 Španělský zákonodárce zavedl IVMDH článkem 9 zákona 24/2001 o rozpočtových, správních a sociálních opatřeních (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) ze dne 27. prosince 2001 (BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2001, s. 50493) ve znění článku 7 zákona 53/2002 o rozpočtových, správních a sociálních opatřeních (Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) ze dne 30. prosince 2002 (BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2002, s. 46086, dále jen „zákon 24/2001“) s účinností od 1. ledna 2002.
- 5 Ustanovení čl. 9 odst. 1 bodů 1 až 3 zákona 24/2001 zní následovně:
„1. [IVMDH] je nepřímou daní ze spotřeby [některých minerálních olejů], kterou se v souladu s ustanoveními tohoto zákona jednorázově zdaňuje maloobchodní prodej výrobků spadajících do rozsahu její věcné působnosti.

2. Přenos zdaňování na autonomní společenství se řídí ustanoveními právních předpisů upravujících přenos zdaňování ze státu na autonomní společenství, rozsah a podmínky přenosu v jednotlivých společenstvích jsou upraveny příslušnými zákony o přenosu pravomocí.
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 pocházející z daňových sazeb [stanovených autonomními společenstvími] použita na financování opatření na ochranu životního prostředí, na která se rovněž vztahují tatáž objektivní kritéria.“
- 6 Podle čl. 9 odst. 3 téhož zákona patří mezi minerální oleje, které spadají do rozsahu věcné působnosti IVMDH, benzín, motorová nafta, topný olej a petrolej, který není používán jako palivo.
- 7 Článek 9 odst. 4 bod 1 uvedeného zákona vymezuje maloobchodní prodej jako prodej zahrnující následující transakce:
 - „a) prodej či dodání výrobků, které spadají do rozsahu věcné působnosti a jsou určeny k přímé spotřebě kupujícími. Za maloobchodní prodej se v každém případě považuje prodej pro veřejnost v maloobchodních prodejnách podle bodu 2 písm. a) níže bez ohledu na účel, k jakému kupující zboží nakoupili;
 - b) dovozy a nákupy výrobků v rámci společenství spadajících do rozsahu věcné působnosti, jsou-li určeny k přímé spotřebě dovozcem či kupujícím v jeho spotřebním zařízení.“
- 8 Článek 9 odst. 8 zákona 24/2001 upravuje vznik daňové povinnosti k IVMDH následovně:
 - „1. Daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy je výrobek spadající do rozsahu věcné působnosti této daně předán nabyvateli, anebo případně v okamžiku vlastní spotřeby, pokud byl ukončen režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle čl. 4 odst. 20 zákona 38/1992 ze dne 28. prosince 1992 o spotřební dani.
 2. Daňová povinnost vzniká při dovozech podle bodu 1 písm. b) odst. 4 v okamžiku předání výrobků spadajících do rozsahu věcné působnosti daně dovozcům za předpokladu, že byl ukončen dovoz za účelem spotřeby uvedených výrobků a režim s podmíněným osvobozením od spotřební daně podle čl. 4 odst. 20 zákona 38/1992.“
- 9 Článek 9 odst. 9 zákona 24/2001 stanoví, že základ daně se určí podle objemu výrobků podléhajících dani.
- 10 Článek 9 odst. 10 téhož zákona upravuje sazbu daně takto:
 - „1. Sazba daně použitelná na každý výrobek podléhající dani je výsledkem součtu sazby stanovené státem a sazby stanovené [jednotlivými autonomními společenstvími].
 2. Státní sazba činí:

[...]
 3. Sazba stanovená [autonomním společenstvím] je sazba schválená na základě zákona [21/2001] upravujícího rozpočtová a správní opatření pro nový systém financování autonomních společenství a měst. Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de

Autonomía) ze dne 27. prosince 2001 (BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2001, s. 50383) schvaluje autonomní společenství. Neschválí-li autonomní společenství žádnou sazbu, použije se pouze sazba stanovená státem.

[...]“

- 11 Článek 9 odst. 11 zákona 24/2001 stanoví, že osoby povinné k dani přenesou částku splatné daně na kupující výrobků, kteří jsou povinni ji odvést s výjimkou případů, kdy je konečným spotřebitelem těchto výrobků osoba povinná k dani.
- 12 IVMDH byla přenesena na autonomní společenství na základě zákona 21/2001.
- 13 Místní sazba IVMDH byla v autonomním společenství Katalánsko s účinností od 1. srpna 2004 stanovena zákonem 7/2004 o rozpočtových a správních opatřeních (Ley 7/2004, de medidas fiscales y administrativas) ze dne 16. července 2004 (BOE č. 235 ze dne 29. září 2004, s. 32391).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 TJB je přepravní společností se sídlem v autonomním společenství Katalánsko, která jakožto konečný spotřebitel zaplatila za účetní roky 2005 až 2008 částku ve výši 45 632,38 eur z titulu IVMDH.
- 15 Dne 30. listopadu 2009 předložila společnost TJB správci spotřební daně žádost o vrácení uvedené částky s tím, že IVMDH podle ní odporuje čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, neboť tato daň sleduje čistě rozpočtový cíl a vznik této daně není upraven v souladu se strukturou unijní právní úpravy DPH a spotřební daně.
- 16 Rozhodnutím ze dne 1. prosince 2009 správce spotřební daně tuto žádost zamítl.
- 17 Společnost TJB podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Tribunál Económico Administrativo Regional de Cataluña (regionální finanční a správní soud Katalánska), který ji zamítl rozhodnutím ze dne 10. června 2010.
- 18 Tribunál Superior de Justicia de Cataluña (Nejvyšší soud Katalánska), ke kterému bylo podáno odvolání proti tomuto rozsudku, má pochybnosti o slučitelnosti IVMDH se čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12. Tento soud se konkrétně táže, zda lze tuto daň považovat za daň mající „zvláštní důvod“ ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže je určena k financování – kromě případných výdajů na životní prostředí – nových pravomocí přenesených na autonomní společenství v oblasti zdravotnictví, přičemž spotřební daň zavedená touto směrnicí již má chránit zdraví a životní prostředí. Předkládající soud dále zastává názor, že úprava vzniku povinnosti k IVMDH není v souladu s požadavky týkajícími se spotřebních daní, jelikož povinnost k této dani vzniká při prodeji konečnému spotřebiteli, a ani s požadavky týkajícími se DPH, jelikož uvedená daň se nevybírá v každé fázi procesu výroby a distribuce.
- 19 Za těchto podmínek se Tribunál Superior de Justicia de Cataluña rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

„1) Má být čl. 3 odst. 2 [směrnice 92/12], a sice požadavek, aby určitá daň byla opodstatněná „zvláštními důvody“

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 přenesením určitých pravomocí na určitá autonomní společenství, kterým se zároveň za účelem pokrytí části výdajů vzniklých v důsledku přenesení těchto pravomocí převádějí výnosy z této daně s tím, že lze stanovit sazby daně, které se v jednotlivých autonomních společenstvích liší?
 - c) V případě záporné odpovědi na předchozí otázku, musí být pojem „zvláštní důvody“ vykládán v tom smyslu, že daň musí mít jediný účel, nebo naopak připouští, aby daň byla odůvodněna několika různými účely, k nimž patří také čistě rozpočtový důvod, kterým je získání peněžních prostředků k financování některých pravomocí?
 - d) Zní-li odpověď na předchozí otázku tak, že se připouští několik různých účelů daně, jakou míru relevance musí mít pro účely čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 konkrétní účel, 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 účelu ve vztahu k účelu podpornému?
- 2) Brání čl. 3 odst. 2 [směrnice 92/12], konkrétně podmínka splnění pravidel zdaňování platných pro spotřební daň 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 (daň z minerálních olejů, 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 ze dne 9. března 2000,] EKW a Wein & Co [C-437/97, Recueil, s. I-1157,] (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 [DPH], aniž nutně musí dojít ke shodným účinkům, pokud jde o vznik daňové povinnosti?“

K předběžným otázkám

- 20 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je zda musí být čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, které zavádí takovou daň z maloobchodního prodeje minerálních olejů, jako je IVMDH dotčená ve věci v původním řízení.
- 21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 mohou minerální oleje podléhat jiné nepřímé dani než spotřební dani podle této směrnice, jestliže má zdanění jeden či více zvláštních účelů a jestliže je v souladu s pravidly pro zdaňování platnými pro spotřební daň nebo pro DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně (viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co., bod 30).
- 22 Tyto dvě podmínky, jejichž cílem je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávněně bránily obchodu (rozsudky ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie, C-434/97, Recueil, s. I-1129, bod 26, jakož i výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co., bod 46), jsou podle znění uvedeného ustanovení kumulativní.

- 23 Pokud jde o první z těchto podmínek, podle judikatury Soudního dvora platí, že zvláštní důvod ve smyslu článku 3 odst. 2 směrnice 92/12 je jiný důvod než čistě rozpočtový (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 19; EKW a Wein & Co., bod 31, jakož i rozsudek ze dne 10. března 2005, Hermann, C-491/03, Sb. rozh. s. I-2025, bod 16).
- 24 V tomto případě je nesporné, že příjmy z IVMDH byly určeny autonomním společenstvím k financování výkonu některých jejich pravomocí. Jak vyplývá z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, sazba této daně se stanoví tak, že se k sazbě určené na celostátní úrovni přičte sazba stanovená dotyčným autonomním společenstvím.
- 25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již judikoval, že posílení územní samosprávy prostřednictvím přiznání pravomoci vytvářet daňový příjem samo o sobě představuje čistě rozpočtový důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 (výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co., bod 33).
- 26 Generalitat de Catalunya a španělská vláda podporované řeckou a francouzskou vládou však zdůrazňují, že příjmy z IVMDH obecně nejsou autonomním společenstvím určeny z čistě rozpočtového důvodu, který má posílit jejich finanční kapacitu, ale s cílem kompenzovat břemeno kladené na ně v souvislosti s výkonem přenesených pravomocí v oblasti zdravotnictví a životního prostředí. Podle čl. 9 odst. 1 bodu 3 zákona 24/2001 totiž musí být příjmy z této daně plynoucí ze sazby daně stanovené na celostátní úrovni a sazby daně stanovené dotyčným autonomním společenstvím určeny na pokrytí výdajů ve zdravotnictví, zatímco část příjmů z poslední uvedené sazby lze případně určit na výdaje v oblasti životního prostředí. Na rozdíl od spotřební daně, jež slouží k výběru příjmů čistě pro rozpočtové účely, IVMDH podle nich svou koncepcí a dosahem přispívá ke zvláštnímu důvodu spočívajícímu ve snížení sociálních nákladů spojených se spotřebou minerálních olejů.
- 27 V tomto ohledu je třeba nejprve konstatovat, že všechny daně mají nevyhnutelně rozpočtový účel, takže pouhá skutečnost, že taková daň, jako je IVMDH, má rozpočtový účel, nemůže sama o sobě vyloučit, že tato daň může být také považována za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, jinak by čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 pozbyl smyslu (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co.).
- 28 Jak dále v bodech 26 a 27 stanoviska uvedl generální advokát, skutečnost, že příjmy z takové daně, jako je IVMDH, byly předem účelově určeny na to, aby takové územní orgány, jako jsou autonomní společenství, financovaly pravomoci v oblasti zdravotnictví a životního prostředí, které na ně přenesl stát, může být okolností, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda je dán zvláštní důvod ve smyslu článku 3 odst. 2 směrnice 92/12 (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek EKW a Wein & Co., bod 35).
- 29 Takové účelové určení je vlastně pouze způsob vnitřní organizace rozpočtu členského státu, takže nemůže v tomto ohledu představovat samo o sobě dostatečnou podmínku, jelikož každý členský stát se může bez ohledu na sledovaný cíl rozhodnout, že příjmy z daně budou určeny na financování konkrétních výdajů. V opačném případě by bylo možné považovat každý účel za zvláštní ve smyslu článku 3 odst. 2 směrnice 92/12, což by spotřební daň harmonizovanou touto směrnicí zbavilo užitečného účinku a bylo by v rozporu se zásadou, podle níž je třeba odchýlné ustanovení jako čl. 3 odst. 2 vykládat restriktivně.
- 30 Aby mohla být taková daň, jako je IVMDH, považována za daň sledující zvláštní důvod ve smyslu uvedeného ustanovení, musí naopak zajišťovat ochranu zdraví a životního prostředí. Jak uvádí generální advokát v bodech 28 a 29 stanoviska, k tomu by mohlo dojít v případě, že by příjem z této daně musel být využit ke snížení sociálních nákladů a nákladů na životní prostředí souvisejících se spotřebou minerálních olejů zdaněných uvedenou daní, takže by mezi využitím příjmů a účelem předmětného zdanění existovala přímá souvislost.

- 31 Ve věci v původním řízení je však nesporné, že příjmy z IVMDH musí autonomní společenství určit na výdaje na zdravotnictví obecně a nikoli na výdaje související konkrétně se spotřebou zdaňovaných minerálních olejů. Takové obecné výdaje přitom mohou být financovány příjmy z jakékoli daně.
- 32 Z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, dále vyplývá, že dotčená vnitrostátní právní úprava nestanoví žádný mechanismus, kterým by se příjmy z IVMDH předem určovaly pro účely životního prostředí. Vzhledem k tomu, že taková daň, jako je IVMDH, není předem účelově určena, může – jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 25 a 26 stanoviska – být za daň, která má sama o sobě zajistit ochranu životního prostředí, a tedy za daň mající zvláštní důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, považována pouze v případě, že je struktura této daně, zejména pokud jde o zdaňovaný produkt či sazbu, koncipována tak, aby poplatníky odrazovala od využívání minerálních olejů nebo podporovala využívání jiných výrobků, jejichž účinky jsou méně škodlivé pro životní prostředí.
- 33 Ze spisu předloženému Soudnímu dvoru však nevyplývá, že by tomu tak bylo ve sporu v původním řízení, a ani v písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru nebyla obsažena tvrzení stran takových znaků IVMDH.
- 34 Z toho vyplývá, že za daň mající zvláštní důvod ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 nelze považovat takovou daň, jako je IVMDH dotčená ve věci v původním řízení, která je podle informací, jež má Soudní dvůr k dispozici, součástí sazby harmonizované spotřební daně.
- 35 Ač není nutné zabývat se tím, zda byla splněna druhá podmínka uvedeného čl. 3 odst. 2 týkající se dodržení pravidel platných pro zdanění v oblasti spotřební daně či DPH, je třeba konstatovat, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby taková daň, jako je IVMDH, mohla být považována za daň splňující podmínky uvedeného ustanovení.
- 36 Na položené otázky je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, které zavádí takovou daň z maloobchodního prodeje minerálních olejů, jako je IVMDH dotčená ve věci v původním řízení, přičemž takovou daň nelze považovat za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tuto daň určenou k financování výkonu pravomoci autonomních společenství v oblasti zdravotnictví a životního prostředí nelze považovat za daň, která sama o sobě směřuje k zajištění ochrany zdraví a životního prostředí.

K omezení časových účinků rozsudku

- 37 Generalitat de Catalunya a španělská vláda v písemných vyjádřeních žádaly Soudní dvůr, aby omezil časové účinky tohoto rozsudku pro případ, že konstatuje, že čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 brání takové dani, jako je IVMDH dotčená ve věci v původním řízení.
- 38 Na podporu jejich návrhu Generalitat de Catalunya a španělská vláda Soudní dvůr upozorňují na závažné finanční důsledky, které by měl takový rozsudek. IVMDH by totiž vedla k nákladnému sporu. Povinnost vrátit tuto daň, z níž příjem v letech 2002 až 2011 dosáhl asi 13 miliard euro, by ohrozila financování veřejného zdravotnictví v autonomních společenstvích.
- 39 Dále tvrdí, že s ohledem na jednání Komise byly v dobré víře, že je uvedená daň v souladu s unijním právem. Útvary Evropské komise, na něž se španělské orgány obrátily před zavedením této daně, totiž ve stanovisku, které jí poskytly dne 14. června 2001, nezpochybnilly možnost zavést daň z minerálních olejů, jež má financovat pravomoci přenesené na autonomní společenství v oblasti zdravotnictví a životního prostředí, ale pouze vymezily podmínky, které by umožnily dosáhnout souladu IVMDH s unijním právem. Španělské soudy navíc nikdy nepochybovaly o souladu této daně s unijním právem. Řízení o nesplnění povinnosti, které Komise zahájila v roce 2002, je dále již několik let přerušeno. Poté, co jej Komise zahájila, španělské orgány včlenily IVMDH mezi spotřební daně z minerálních olejů

základním zákonem 2/2012 o rozpočtové stabilitě a finanční rovnováze (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) ze dne 27. dubna 2012, (BOE č. 103 ze dne 30. dubna 2012, s. 32653).

- 40 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že výklad ustanovení unijního práva, který učiní Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudcem i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou kromě toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla (viz zejména rozsudky ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 41; ze dne 6. března 2007; Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 34, jakož i ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 58).
- 41 Jen zcela výjimečně mohou okolnosti přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (viz zejména rozsudky ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51; ze dne 3. června 2010, Kalinčev, C-2/09, Sb. rozh. s. I-4939, bod 50, jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 59).
- 42 Soudní dvůr konkrétně toto řešení použil pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když podle všeho jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně smyslu ustanovení unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména rozsudky ze dne 27. dubna 2006, Richards, C-423/04, Sb. rozh. s. I-3585, bod 42; výše uvedený rozsudek Kalinčev, bod 51, jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 60).
- 43 Pokud jde o první kritérium týkající se dobré víry, v projednávaném případě je třeba konstatovat, že kromě skutečnosti, že se Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku EKW a Wein & Co vydaném v roce 2000 již vyslovil k dani mající obdobné vlastnosti jako IVMDH z pohledu čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12, z informací předložených Generalitat de Catalunya a španělskou vládou na rozdíl od toho, co tvrdí, nevyplývá, že Komise v určitém okamžiku těmto orgánům sdělila, že je IVMDH s tímto ustanovením v souladu.
- 44 V tomto ohledu je nutno podotknout, že stanovisko Komise, na něž poukazují Generalitat de Catalunya a španělská vláda, jasně uvádí, že zavedení takové daně z minerálních olejů navrhované španělskými orgány, jejíž výše se v jednotlivých autonomních společenstvích liší, je v rozporu s unijním právem. Uvedené útvary konkrétně zdůraznily, že takovou daň lze považovat za daň v souladu s čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 pouze v případě, že výše této daně a problémy ve zdravotnictví či ochraně životního prostředí, které má vyřešit, spolu souvisí, a za podmínky, že k ní nevzniká povinnost v okamžiku uvolnění minerálních olejů pro spotřebu. Dále je nutno konstatovat, že v roce 2003, který následoval po zavedení IVMDH, zahájila Komise proti Španělskému království řízení pro nesplnění povinnosti týkající se této daně.
- 45 Za těchto podmínek není možné, aby Generalitat de Catalunya a španělská vláda jednaly v dobré víře, když ponechaly IVMDH v platnosti po více než deset let. Skutečnost, že byly přesvědčeny, že je tato daň v souladu s unijním právem, na tomto závěru nic nemění.

- 46 Na rozdíl od toho, co tvrdí španělská vláda, není v této souvislosti relevantní, že Komise v roce 2004 umožnila jinému členskému státu, aby územním orgánům tohoto státu povolil zvýšit spotřební daně z minerálních olejů, čímž podle nich akceptovala daňové opatření obdobné opatření, které španělské orgány předložily útvarům Komise před přijetím IVMDH.
- 47 Vzhledem k tomu, že první kritérium uvedené v bodě 44 tohoto rozsudku není splněno, není nezbytné ověřovat, zda je splněno druhé kritérium uvedené v tomto bodě týkající se rizika závažných obtíží.
- 48 Je však nutné připomenout, že podle ustálené judikatury neodůvodňují finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku (rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52, a ze dne 15. března 2005, Bidar, C-209/03, Recueil, s. I-2119, bod 68; výše uvedený rozsudek Kalinčev, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 62).
- 49 Jinak by totiž bylo s nejzávažnějšími případy porušení práva zacházeno příznivěji, neboť to jsou právě tato porušení, která mají pro členské státy nejzávažnější finanční následky. Omezit účinky rozsudku a opírat se pouze o tento typ úvah by navíc znamenalo podstatně snížit soudní ochranu práv, která jednotlivcům přiznávají unijní daňové právní předpisy (rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Roders a další, C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 48).
- 50 Z těchto úvah vyplývá, že není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

- 51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

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, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, které zavádí takovou daň z maloobchodního prodeje minerálních olejů, jako je daň z prodeje některých minerálních olejů (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) dotčená ve věci v původním řízení, přičemž takovou daň nelze považovat za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, pokud tuto daň určenou k financování výkonu pravomoci autonomních společenství v oblasti zdravotnictví a životního prostředí nelze považovat za daň, která sama o sobě směřuje k zajištění ochrany zdraví a životního prostředí.

Podpisy.