



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NILSA WAHLA
przedstawiona w dniu 24 października 2013 r.¹

Sprawa C-82/12

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso Administrativo) (Hiszpania)]

Dyrektywa 92/12/EWG — Akcyza — Oleje mineralne — Artykuł 3 ust. 2 — Szczególny cel — Zgodność z ogólnym systemem podatku akcyzowego lub podatku VAT — Krajowy podatek od sprzedaży detalicznej niektórych węglowodorów — Ograniczenie skutków wyroku w czasie

1. Niniejsza sprawa dotyczy kwestii prawidłowej wykładni art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12/EWG (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie akcyzy”)². Przepis ten przyznaje państwom członkowskim prawo do wprowadzania lub utrzymywania podatków pośrednich od towarów podlegających już zharmonizowanym normom dotyczącym podatku akcyzowego. Uprawnienie to jest jednak uzależnione od spełnienia dwóch przesłanek: (i) omawiany podatek powinien zmierzać do realizacji szczególnego celu oraz (ii) być zgodny z przepisami stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego lub³ podatku VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, wymagalność i kontrolowanie podatku.

2. W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (sąd najwyższy Katalonii) (Hiszpania) ubiega się o wytyczne w przedmiocie tego, czy podatek akcyzowy od sprzedaży detalicznej niektórych węglowodorów (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) (zwany dalej „IVMDH”), który nakładany jest na zużycie tych wyrobów, jest zgodny z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. W szczególności sąd odsyłający wnosi o wyjaśnienie dwóch kwestii: co stanowi „szczególny cel” w rozumieniu tego przepisu oraz jakie są wymogi pozwalające na uznanie podatku pośredniego za zgodny z ogólnym systemem przepisów podatkowych dotyczących podatku akcyzowego lub VAT. Biorąc pod uwagę konsekwencje finansowe, które to za sobą pociąga, sprawa ta rodzi także pytanie, czy skutki potencjalnego stwierdzenia niezgodności powinny być ograniczone w czasie.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1) ze zmianami. Dyrektywa 92/12 z dniem 1 kwietnia 2010 r. została uchylona i zastąpiona przez dyrektywę Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. L 9, s. 12).

3 — Brzmienie art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy budziło dawniej wątpliwości z tego względu, że niektóre wersje językowe odnoszą się do „podatku akcyzowego oraz VAT”, podczas gdy inne zawierają zwrot „podatku akcyzowego lub VAT”. Biorąc pod uwagę, że przepisy dotyczące podatku akcyzowego i VAT są ze sobą niezgodne w wielu aspektach, a zgodność z obydwojma powodowałaby wiele trudności praktycznych, Trybunał uznał, że wystarczy, aby dany podatek był zgodny z ogólnym systemem podatku akcyzowego *lub* podatku VAT; zob. wyroki: z dnia 24 lutego 2000 r. w sprawie C-434/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1129, pkt 24, 27; z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co, Rec. s. I-1157, pkt 44, 47.

3. Poniżej wyjaśnię, dlaczego nie uważam IVMDH za zgodny z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Przedstawię także powody, dla których nie uznaję, aby właściwe było ograniczanie w czasie skutków stwierdzenia niezgodności w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Zgodnie z art. 1 ust. 1 celem dyrektywy w sprawie akcyzy jest wyznaczenie „system[u] dotycząc[ego] wyrobów objętych podatkiem akcyzowym i innych podatków pośrednich, które są pobierane bezpośrednio lub pośrednio przy sprzedaży takich produktów, z wyjątkiem podatku od wartości dodanej i podatków ustalonych przez [Unię Europejską]”.

5. Zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 dyrektywę stosuje się między innymi do olejów mineralnych. Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy stanowi:

„Wyroby wymienione w ust. 1 mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów pod warunkiem, że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz VAT, jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność [wymagalność] i kontrolowanie podatku”.

6. Artykuł 6 ust. 1 dyrektywy stanowi:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji lub w momencie wystąpienia ubytków, które muszą podlegać podatkowi akcyzowemu zgodnie z art. 14 ust. 3.

Dopuszczenie do konsumpcji wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oznacza:

- a) wszelkie odstępstwa [...] od systemu zawieszenia podatku [opuszczenie procedury zawieszenia poboru akcyzy];
- b) wszelką produkcję tych wyrobów [...] poza systemem zawieszenia podatku [procedurą zawieszenia poboru akcyzy];
- c) wszelki przywóz tych produktów [...] w przypadku gdy wyroby nie zostały umieszczone w ramach systemu zawieszenia podatku [objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy]”.

B – Prawo hiszpańskie

7. IVMDH został wprowadzony w Hiszpanii przez ustawę państwową nr 24/2001⁴. Jej artykuł 9 stanowi:

„Z dniem 1 stycznia 2002 r. wprowadza się nowy podatek od sprzedaży detalicznej niektórych węglowodorów, podlegający następującym przepisom:

4 — Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social [ustawa nr 24/2001 z dnia 27 grudnia 2001 r. o instrumentach podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych], BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2001 r.

1. Charakter

1. Podatek od sprzedaży detalicznej niektórych węglowodorów jest podatkiem o charakterze pośrednim od zużycia tych wyrobów nakładanym na pojedynczym etapie od sprzedaży detalicznej wyrobów objętych jego zakresem przedmiotowym [...]

[...]

3. Wpływy uzyskiwane z niniejszego podatku przeznacza się w całości na finansowanie wydatków na cele ochrony zdrowia określone zgodnie z obiektywnymi kryteriami ustalonymi na szczeblu krajowym. Jednakże część wpływów uzyskiwanych ze stawek podatkowych wspólnot autonomicznych może zostać przeznaczona na finansowanie działań na rzecz środowiska, które również ustala się na podstawie takich samych kryteriów.

[...]

3. Zakres przedmiotowy

1. Zakresem przedmiotowym niniejszego podatku objęte są następujące węglowodory: benzyna, olej napędowy, mazut oraz nafta niestosowana jako paliwo grzewcze [...]

[...]

5. Transakcja podlegająca opodatkowaniu

1. Opodatkowaniu podlega sprzedaż detaliczna wyrobów objętych zakresem przedmiotowym podatku. Opodatkowaniu podlegają również transakcje wiążące się ze zużyciem na potrzeby własne przez podatników wyrobów podlegających opodatkowaniu.

[...]

7. Podatnicy

Podatnikami są właściciele objętych podatkiem wyrobów dokonujący w odniesieniu do tych wyrobów transakcji podlegających opodatkowaniu.

[...]

8. Powstanie obowiązku podatkowego

1. Obowiązek podatkowy powstaje w chwili oddania wyrobów objętych zakresem przedmiotowym do dyspozycji nabywcy, lub w odpowiednim przypadku, w chwili zużycia na własne potrzeby, pod warunkiem że procedura zawieszenia poboru akcyzy została zamknięta [...].

[...]

9. Podstawa opodatkowania

1. Podstawę opodatkowania stanowi objętość wyrobów podlegających opodatkowaniu, wyrażona w tysiącach litrów [...]

[...]

10. Stawki podatku

1. Stawkę podatku znajdującą zastosowanie do danego wyrobu podlegającego opodatkowaniu stanowi suma stawki państwowej i stawki wspólnoty autonomicznej.

[...]

3. Stawka wspólnoty autonomicznej jest to stawka, która zgodnie z przepisami [ustawy regulujące środki fiskalne i administracyjne dla nowego systemu finansowania wspólnot autonomicznych i miast posiadających status autonomiczny] zostanie przyjęta przez daną wspólnotę autonomiczną. Jeżeli wspólnota autonomiczna nie przyjmie żadnej stawki, stawkę podatku stanowi jedynie stawka państwowa. [...].

II – Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

8. Transportes Jordi Besora, S.L. (zwana dalej „TJB”) jest spółką przewozową z siedzibą we wspólnocie autonomicznej [regionie] Katalonii. W celu eksploatacji swoich pojazdów TJB nabywa duże ilości paliwa. W latach 2005–2008 zakupy te podlegały IVMDH i na TJB przerzucono w sumie kwotę 45 632,38 EUR.

9. W dniu 30 listopada 2009 r. TJB wniosła do Oficina Gestora de Impuestos Especiales (urzędu zarządzania podatkami akcyzowymi) o zwrot IVMDH uiszczonych w latach 2005–2008, ponieważ uznała, że IVMDH jest sprzeczny z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Jednakże wniosek TJB został oddalony decyzją z dnia 1 grudnia 2009 r.

10. TJB odwołała się od tej decyzji do Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (regionalnego administracyjnego trybunału gospodarczego Katalonii) (zwanego dalej „TEARC”). W drodze decyzji z dnia 10 czerwca 2010 r. zażalenie zostało oddalone.

11. TJB następnie zaskarżyła wspomnianą decyzję do sądu odsyłającego, który wniósł o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

- „1 Czy art. 3 ust. 2 [dyrektywy w sprawie akcyzy], a w szczególności wymóg istnienia »szczególnego celu« danego podatku
 - a) należy interpretować w ten sposób, że wymaga on, by zamierzony cel nie mógł zostać osiągnięty przy pomocy innego zharmonizowanego podatku?
 - b) należy interpretować w ten sposób, że cel jest czysto budżetowy, gdy dany podatek wprowadzono jednocześnie z przekazaniem pewnych kompetencji określonym wspólnotom autonomicznym, którym jednocześnie przekazano wpływ z podatku, w celu pokrycia części wydatków spowodowanych przekazaniem kompetencji, przy czym dopuszczalne jest ustanawianie stawek podatku zróżnicowanych w zależności od terytorium poszczególnych wspólnot autonomicznych?
 - c) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, czy pojęcie »celu szczególnego« należy interpretować w ten sposób, że taki cel musi być wyłączny, czy też, przeciwnie, dopuszcza ono zbieg szeregu zróżnicowanych celów, wśród których znajduje się również cel czysto budżetowy zmierzający do uzyskania finansowania określonych kompetencji?

- d) W przypadku dopuszczenia w odpowiedzi na poprzednie pytanie możliwości zbiegu szeregu celów, w jakim stopniu określony cel musi być istotny, do celów art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, aby spełniał on wymóg, zgodnie z którym podatek musi spełniać »szczególny cel« w rozumieniu przyjętym przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, oraz jakie są kryteria odróżnienia celu głównego od celu dodatkowego?
- 2 Czy art. 3 ust. 2 [dyrektywy w sprawie akcyzy], a w szczególności warunek zgodności z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz podatku VAT w zakresie ściągalności [wymagalności]:
- a) stoi na przeszkodzie istnieniu niezharmonizowanego podatku pośredniego (takiego jak IVMDH), w odniesieniu do którego obowiązek podatkowy powstaje w chwili sprzedaży detalicznej paliwa końcowemu konsumentowi, w odróżnieniu od podatku zharmonizowanego (Impuesto sobre Hidrocarburos^[5], dla którego obowiązek podatkowy powstaje, kiedy wyroby opuszczają ostatni skład podatkowy) lub podatku VAT (który, chociaż obowiązek podatkowy również powstaje w chwili końcowej sprzedaży detalicznej, wymagalny jest na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji), ze względu na to, że nie jest on zgodny – jak to ujęto w [ww.] wyroku w sprawie EKW i Wein & Co (pkt 47) – z ogólnymi zasadami którejs z dwóch z wymienionych technik fiskalnych, zgodnie z przepisami [Unii]?
- b) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, czy należy rozumieć, że omawiany warunek zgodności jest spełniony – bez konieczności istnienia zgodności w zakresie ściągalności [wymagalności] – przez sam fakt, że niezharmonizowany podatek pośredni (w niniejszej sprawie IVMDH) nie zakłóca – w takim znaczeniu, że nie uniemożliwia lub utrudnia – zwykłego funkcjonowania ściągalności [wymagalności] podatków akcyzowych lub podatku VAT?.

12. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez TJB, Generalitat de Catalunya, rządy hiszpański, grecki i portugalski, jak również przez Komisję. Na rozprawie w dniu 26 czerwca 2013 r. miały miejsce wystąpienia TJB, Generalitat de Catalunya, rządu hiszpańskiego i francuskiego oraz Komisji.

III – Ocena

A – Kwestie wstępne

13. Sąd odsyłający podzielił swoje dwa pytania prejudycjalne na szereg części. Jednakże rozumiem te pytania w ten sposób, że zmierzają one w istocie do ustalenia, czy art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy sprzeciwia się istnieniu podatku pośredniego takiego jak IVMDH.

14. Mając na względzie, że zgodność z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy wymaga, aby spełnione zostały obydwa warunki, o których była mowa w pkt 1 powyżej, a mianowicie (i) aby podatek realizował „szczególny cel” oraz (ii) aby był zgodny z ogólnym systemem podatku akcyzowego lub VAT, kolejno odniosę się do obu tych warunków. Jednakże zanim zajmę się kwestią tego, co stanowi szczególny cel, krótko wypowiem się na temat charakteru art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy w ramach systemu wprowadzonego przez tę dyrektywę.

5 — Impuesto sobre Hidrocarburos (zwany dalej „IH”) reguluje Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales [ustawa nr 38/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o akcyzie].

15. Należy pamiętać, że pierwotny projekt Komisji dotyczący dyrektywy w sprawie akcyzy stanowił, że wyroby objęte dyrektywą „[...] nie podlegają żadnemu innemu podatkowi niż podatek akcyzowy i podatek od wartości dodanej”⁶. Jednakże Rada obstawała przy tym, aby państwa członkowskie zachowały szczątkowe uprawnienie do nakładania podatków. Było to uzasadniane rozbieżnymi sposobami podejścia do podatków akcyzowych i roli podatków pośrednich we wdrażaniu pozabudżetowych polityk w państwach członkowskich. Umieszczenie przepisu art. 3 ust. 2 w dyrektywie w sprawie akcyzy odzwierciedla stanowisko Rady w przedmiocie uznawanego przez nią właściwego poziomu harmonizacji w tym obszarze⁷.

16. Ponadto przy wykładni art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy należy pamiętać, że przepis ten stanowi wyjątek od ogólnego systemu zharmonizowanych podatków akcyzowych. A zatem, powinien on być interpretowany w sposób ścisły⁸.

B – Warunek pierwszy: istnienie „szczególnego celu” pozabudżetowego

17. Orzecznictwo Trybunału, a w szczególności jego wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, zawiera elementy, z których można wysnuć odpowiedź na pytanie przedstawione przez sąd odsyłający.

18. Odnośnie do kwestii tego, co stanowi „szczególny cel” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy, Trybunał uznał, że należy rozumieć go jako cel inny niż cel „czysto budżetowy”⁹. Potwierdził także, że wzmocnienie autonomii gminnej poprzez przyznanie uprawnień podatkowych samo w sobie stanowi cel czysto budżetowy, przez co cel taki nie może podlegać wyłączeniu na podstawie art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy¹⁰. Należy z tego względu zauważyć, że w celu zachowania zgodności z tym przepisem omawiany podatek pośredni nie powinien służyć jedynie celowi budżetowemu.

19. W tym względzie z dokumentów przedstawionych Trybunałowi wynika, że IVMDH został wprowadzony w tym samym czasie, w którym przekazane zostały wspólnotom autonomicznym niektóre kompetencje z zakresu ochrony zdrowia. Przyjmuje się, że celem IVMDH było częściowe pokrycie kosztów poniesionych w wyniku przekazania tych kompetencji. Potwierdzając to w uwagach na piśmie, Generalitat de Catalunya przyznaje, że celem stworzenia IVMDH było zapewnienie, aby wspólnoty autonomiczne miały wystarczające środki na pokrycie kosztów związanych z ochroną zdrowia, które przejęły w wyniku przekazania kompetencji w sektorze ochrony zdrowia. Na rozprawie wyjaśniono ponadto, że dochody wygenerowane przy pomocy IVMDH zostały wykorzystane między innymi na budowę nowych szpitali.

20. Na tym tle pojawia się następujące pytanie: czy można uznać, że podatek pośredni służący (przynajmniej w części) celowi budżetowemu w tym sensie, że finansuje on przekazane kompetencje z zakresu ochrony zdrowia, mieści się jednak w zakresie art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy?

21. Mimo że do sądu krajowego należy dokonanie ustaleń faktycznych i zastosowanie przedstawionych przez Trybunał ram wykładni do okoliczności zawisłej przed nim sprawy, muszę przyznać, że trudno mi przyjąć, by podatek pośredni taki jak IVMDH mógł służyć „szczególnemu celowi” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Według sądu krajowego IVMDH realizuje bowiem ten sam cel, co zharmonizowany podatek akcyzowy (IH), a mianowicie cel polegający na zmniejszeniu społecznych (zdrowotnych i środowiskowych) kosztów ponoszonych w wyniku zużycia węglowodorów.

6 — Projekt dyrektywy Rady w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym oraz ich przechowywania i przepływu [COM(90) 431 wersja ostateczna] (Dz.U. 1990, C 322, s. 1), art. 3 ust. 2.

7 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18.

8 — Opinia rzecznika generalnego A. Saggia w ww. sprawie EKW i Wein & Co, pkt 38.

9 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 31. Zobacz także wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-491/03 Hermann, Zb.Orz. s. I-2025, pkt 16; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 19.

10 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 33.

22. Wprawdzie nie można wykluczyć, że podatek, który – oprócz spełniania celu budżetowego – jest w sposób szczególny przeznaczony na ochronę zdrowia publicznego lub środowiska naturalnego, może realizować „szczególny cel” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy¹¹, jednakże, moim zdaniem, fakt, że cele ustaw ustanawiających IVMDH i IH pokrywają się, z góry wyklucza możliwość powołania się na art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Z powodu tejże zbieżności celów IVMDH nie może być bowiem interpretowany w ten sposób, że służy *szczególnemu* celowi w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy¹². Taka wykładnia przekreślałaby starania o harmonizację systemu podatku akcyzowego i tworzyłaby dodatkowy podatek akcyzowy, sprzeczny z samym celem dyrektywy w sprawie akcyzy, polegającym na zniesieniu pozostających barier na rynku wewnętrznym. Pomimo szeroko określonego celu dotyczącego ochrony zdrowia publicznego i środowiska naturalnego, oba instrumenty wydają się bowiem służyć, w ostatecznym rozrachunku, temu samemu celowi budżetowemu zaspokajania ogólnych potrzeb dotyczących wydatków publicznych w danej dziedzinie¹³.

23. Dodatkowo – nawet zakładając, że zbieżność opisanych powyżej celów nie występuje – uważam, że istnieją dwa kryteria, które mogą być wykorzystane do określenia, czy podatek pośredni, taki jak IVMDH w niniejszej sprawie, realizuje „szczególny cel” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Są to: (i) struktura samego podatku (a dokładniej, sposób jego obliczania) lub (ii) wykorzystanie wpływów z podatku dla wspierania realizacji szczególnego (pozabudżetowego) celu¹⁴. Uznaję, że drugie kryterium (ii) jest wtórne w stosunku do (i) kryterium i wchodzi w grę tylko wtedy, gdy w oparciu o pierwsze kryterium nie można określić, czy dany podatek realizuje szczególny cel.

24. Po pierwsze, struktura podatku pośredniego może stanowić szczególnie użyteczne wskazanie pozabudżetowego celu podatku. W rzeczywistości wydaje mi się, że „struktura” stanowi podstawowe narzędzie identyfikacji „szczególnego celu”. Jest tak, ponieważ podatek rzadko kiedy wymyka się ograniczeniom celu budżetowego, chyba że jego struktura świadczy o istnieniu innego – pozabudżetowego – celu.

25. Dokładniej, celu pozabudżetowego można dopatrzeć się w sytuacji, w której podatek jest ustalony na poziomie, który zniechęca lub zachęca do pewnych zachowań. Ma to miejsce w szczególności wówczas, gdy wysokość podatku różni się w zależności od niekorzystnego dla zdrowia lub środowiska wpływu wyrobu podlegającego opodatkowaniu¹⁵. Należy pamiętać, że o ile struktura podatku wskazuje, że służy on *szczególnemu* celowi, zebrane wpływy mogą być wykorzystane w dowolny sposób, który zostanie uznany za odpowiedni. W związku z tym – i niezależnie od tego, że rzekomym celem IVMDH jest *ograniczenie* negatywnych skutków zużycia węglowodorów – zwracam uwagę, że Trybunałowi nie dostarczono informacji sugerujących, że struktura IVMDH jest rzeczywiście zaprojektowana specjalnie w celu zniechęcania do zużycia węglowodorów lub wręcz do zachęcania do korzystania z innego rodzaju wyrobów, uznanych za mniej szkodliwe z punktu widzenia ochrony zdrowia publicznego lub ochrony środowiska¹⁶.

11 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji; opinia rzecznika generalnego A. Saggia w ww. sprawie EKW i Wein & Co, pkt 39. Zobacz także opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie C-346/97 Braathens (wyrok z dnia 10 czerwca 1999 r.), Rec. s. I-3419, pkt 14.

12 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera w ww. sprawie Hermann, pkt 44.

13 — Pomimo że akcyza taka jak IH mogłaby być uznana za podatek służący ochronie środowiska, zważywszy, że produkcja i wykorzystanie olejów mineralnych bez wątpienia wpływa na środowisko, nie zmienia to leżącego u podłoża celu uzyskania środków na wsparcie zadań rządowych.

14 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w ww. sprawie Braathens, pkt 15; opinia rzecznika generalnego A. Saggia w ww. sprawie EKW i Wein & Co, pkt 40.

15 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, który dotyczył podatku pośredniego od alkoholu należnego od napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 25% objętości. Zobacz także opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w ww. sprawie Braathens, pkt 15; opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera w ww. sprawie Hermann, pkt 43.

16 — Z postanowienia odsyłającego wynika jednak, że w wielu wspólnotach autonomicznych stosowane są różne poziomy opodatkowania. Chociaż skutek odstrasający z pewnością może zależeć od różnych okoliczności (i być nawet przedmiotem różnic regionalnych), sugerowałoby to, że IVMDH jest instrumentem czysto budżetowym, ponieważ jego struktura (a w praktyce poziom opodatkowania) jest niejednoznacznie ustalony na poziomie uznanym za wystarczająco wysoki, aby zniechęcać do korzystania z opodatkowanych olejów mineralnych. Ponadto chciałbym przypomnieć, że wprowadzenie i utrzymanie zróżnicowanych poziomów opodatkowania wymaga zezwolenia zgodnie z art. 19 dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51), znajdującej zastosowanie do olejów mineralnych.

26. Po drugie, nawet jeśli struktura nie wskazuje na istnienie prawdziwego „szczególnego celu”, można by mimo to uznać, że omawiany podatek mieści się w ramach wyłączenia na podstawie art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy wówczas, gdy uzyskane wpływy są wykorzystywane do finansowania szczególnych środków, które przyczyniają się bezpośrednio do osiągnięcia określonego celu pozabudżetowego (dotyczącego na przykład ochrony zdrowia publicznego lub środowiska naturalnego). W ramach tejże drugiej pomocniczej hipotezy uważam, że jest szczególnie ważne – w celu uwzględnienia faktu, że art. 3 ust. 2 stanowi wyjątek od ogólnej zasady – aby pomiędzy sposobem wykorzystania uzyskanych wpływów, z jednej strony, a realizacją szczególnego (pozabudżetowego) celu podatku, z drugiej strony, wykazać wystarczająco bliski związek.

27. Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy nr 24/2001 wpływy z IVMDH powinny być wykorzystywane na działania z zakresu ochrony zdrowia i środowiska naturalnego (choć finansowanie ochrony środowiska wydaje się opcjonalne). Są więc one bez wątpienia przypisane do *uprzednio określonego* celu. Niemniej jednak cel ten pozostaje moim zdaniem celem czysto budżetowym. W obecnych okolicznościach wykorzystanie tych dochodów zostało określone bardzo szeroko: działania finansowane przy pomocy IVMDH nie są wcale ograniczone do tych, co do których można by twierdzić, że posiadają bliski związek z celem polegającym na zwalczaniu szkodliwych skutków stosowania wyrobów podlegających opodatkowaniu.

28. Istotne jest dokonanie rozróżnienia pomiędzy celem podatku – co stanowi sedno rozważanego problemu – i możliwych zastosowań wpływów z tego podatku. W przeciwieństwie do sytuacji powstałej w związku z kryterium „struktury”, o którym mowa w pkt 24 powyżej (w tej sytuacji uzyskane środki mogą być wykorzystywane, tak jak uzna się za stosowne), szczególne znaczenie ma tutaj kwestia, w jaki sposób wykorzystywane są uzyskane dochody, z tego względu, że dla ustalenia związku pomiędzy wykorzystaniem wpływów i szczególnym celem omawianego podatku konieczne jest, aby sposób wykorzystania tychże funduszy przyczyniał się do osiągania celów pozabudżetowych danego podatku (tutaj: zmniejszenia społecznych kosztów związanych ze zużyciem węglowodorów).

29. Mówiąc wprost, uznanie, że zgodność z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy wymaga jedynie przeznaczenia dochodu z podatku na uprzednio określony cel (lub stosownie do okoliczności uprzednio określone cele, jak to ma miejsce w tym przypadku) najwyczerpięcej pozbawiłoby dyrektywę jej skuteczności. W istocie taka wykładnia udostępniłaby wyłączenie dla wszelkich celów, budżetowych lub pozabudżetowych, pod warunkiem że dane wpływy z podatku byłyby przekazywane w określony sposób w celu skompensowania pewnych kosztów poniesionych przez władze publiczne. Ponadto pozwalałaby ona państwom członkowskim na powoływanie się na kilka zbieżnych uprzednio określonych celów w celu usprawiedliwienia potrzeby wprowadzenia innych podatków pośrednich na wyroby podlegające dyrektywie.

30. Moim zdaniem samo przeznaczenie dochodów z podatku na działania dotyczące ochrony zdrowia i środowiska naturalnego co do zasady nie jest wystarczające do wykazania, że podatek realizuje cel pozabudżetowy stosownie do wymogów art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. W niniejszej sprawie nie ustalono bezpośredniego związku pomiędzy, z jednej strony, działaniami finansowanymi z wpływów z IVMDH, a z drugiej strony, celem uniknięcia i naprawienia skutków niekorzystnego wpływu związanego ze zużyciem węglowodorów.

31. W rzeczywistości w aktach sprawy Trybunału nie znajduje się nic, co sugerowałoby, że wpływy pobierane z IVMDH muszą zostać przeznaczone na *szczególne* działania z zakresu ochrony zdrowia lub ochrony środowiska, które z kolei mogłoby potwierdzić istnienie celu pozabudżetowego. Jak już wspomniano powyżej, dochód uzyskany z IVMDH był wykorzystywany na pokrycie wydatków (o charakterze ogólnym) związanych w szczególności z ochroną zdrowia, za którą odpowiedzialność została przekazana wspólnotom autonomicznym jednocześnie z wprowadzeniem IVMDH. Dla objęcia wyłączeniem na podstawie art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy przepisy krajowe powinny określać

przynajmniej, na co należy przeznaczyć zgromadzone wpływy (w celu wspierania realizacji pozabudżetowego celu podatku). Ponadto w przypadku przyjęcia zróżnicowanych poziomów opodatkowania przepisy ustalające te poziomy powinny także zawierać obiektywne kryteria, na których można oprzeć takie zróżnicowanie.

32. W świetle powyższego nie uważam, aby można było uznać, że podatek pośredni taki jak IVMDH służy „szczególnemu celowi” w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Biorąc pod uwagę tę konkluzję, nie ma potrzeby przeprowadzania analizy drugiego warunku (zgodności z ogólnym systemem podatku akcyzowego i podatku VAT). Jeżeliby jednak Trybunał zechciał jej dokonać, poczyniłbym następujące uwagi.

C – Drugi warunek: zgodność z ogólnym systemem podatku akcyzowego lub VAT

33. Na wstępie chciałbym przypomnieć, że dla celów art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy wystarczające jest, jak wskazuje sąd odsyłający, aby podatek pośredni, który spełnia szczególny cel, był zgodny z przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie do podatku akcyzowego lub VAT, w zakresie (i) określenia podstawy opodatkowania, (ii) obliczenia podatku, (iii) wymagalności i (iv) kontrolowania podatku¹⁷. Sąd odsyłający nie ma pewności, czy ma to miejsce w przypadku IVMDH.

34. Kwestia wymagalności stanowi sedno wątpliwości sądu odsyłającego dotyczącej drugiego warunku¹⁸. W tym względzie Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie EKW i Wein & Co, że podatek będący przedmiotem postępowania nie „był zgodny z przepisami dotyczącymi wymagalności podatku akcyzowego, ponieważ staje się należny dopiero na etapie sprzedaży konsumentowi, a nie na etapie dopuszczenia do konsumpcji” (kursywa moja)¹⁹.

35. Wniosek ten może być bezpośrednio zastosowany do bieżącej sprawy.

36. Zgodnie z art. 6 ust. 1 dyrektywy w sprawie akcyzy podatek akcyzowy staje się bowiem wymagalny „w momencie dopuszczenia do konsumpcji”²⁰. Ma to miejsce w chwili opuszczenia przez wyrób ostatniego składu podatkowego. W przeciwieństwie do tego przepisu, akta wskazują, że IVMDH nakładany jest w związku ze sprzedażą detaliczną odpowiednich wyrobów (co ma miejsce po „dopuszczeniu do konsumpcji” w rozumieniu dyrektywy w sprawie akcyzy).

37. Prawdą jest jednak, że z orzecznictwa Trybunału jasno wynika, iż zgodność z „ogólnym systemem” akcyzy (lub VAT) nie wymaga, aby dany podatek pośredni był zgodny ze *wszystkimi* przepisami dotyczącymi podatku akcyzowego w zakresie podstawy opodatkowania, obliczenia podatku, wymagalności i kontroli podatku. Wymaga natomiast, by podatek pośredni był zgodny w tych czterech aspektach z ogólną systematyką podatku akcyzowego lub podatku VAT w kształcie określonym w prawodawstwie UE²¹. Jak bowiem podkreślił rzecznik generalny A. Saggio, gdyby te dwa systemy musiały być dokładnie takie same, nie tylko pozbawiłoby to art. 3 ust. 2 jakiegokolwiek praktycznej skuteczności, ale mogłoby również prowadzić do powstania innej formy podatku akcyzowego, co byłoby sprzeczne z zasadą jednolitości podatku akcyzowego²².

17 — Zobacz pkt 1 powyżej. Zobacz także ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27; w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 44, 47.

18 — Sąd odsyłający nie przedstawił Trybunałowi szczegółowych informacji na temat różnic w podstawie opodatkowania, obliczaniu podatku i kontroli. Na rozprawie TJB przekazała Trybunałowi informacje na temat różnic pomiędzy IVMDH i wymaganiami zawartymi w dyrektywie w sprawie akcyzy, natomiast rząd hiszpański stwierdził, po dokładnym porównaniu IVMDH z podatkiem akcyzowym oraz VAT w odniesieniu do podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i kontrolowania, że IVMDH nie koliduje z żadnym z tych systemów podatkowych.

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 48.

20 — Zobacz także art. 4 ust. 2 dyrektywy 2003/96 stanowiący, że „[d]la celów niniejszej dyrektywy »poziom opodatkowania« stanowi całkowitą kwotę opłat pobranych jako podatki pośrednie (z wyłączeniem podatku od wartości dodanej) wliczoną bezpośrednio lub pośrednio na podstawie ilości produktów energetycznych i energii elektrycznej w momencie przekazania do konsumpcji”.

21 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 47.

22 — Opinia rzecznika generalnego A. Saggia w ww. sprawie EKW i Wein & Co, pkt 46.

38. Zgodnie z tym rozumowaniem wydaje się, że jeśli państwo członkowskie zamierza wprowadzić podatek pośredni w szczególnym celu związanym z ochroną zdrowia publicznego (i środowiska) na niektóre rodzaje olejów mineralnych, może to zrobić tylko w takim zakresie, w jakim podatek ten jest zgodny ze wszystkimi przepisami Unii dotyczącymi danej kategorii wyrobów w odniesieniu do podatku akcyzowego albo VAT, jednakże nie musiałyby on być zgodny literalnie z przepisami szczególnie – przy założeniu, że takie przepisy faktycznie by istniały – w odniesieniu do konkretnej podkategorii tego rodzaju wyrobów²³.

39. Pozostaje jednak pytanie, kiedy to podatek *jest zgodny* z „ogólnym systemem” jednej z tych technik podatkowych? Idąc dalej, czy niezgodność może wynikać z faktu, że rozpatrywane podatki nie stają się wymagalne w tym samym momencie?

40. Moim zdaniem, odpowiedź na te pytania leży w *ratio legis* dyrektywy w sprawie akcyzy. Trybunał stwierdził, że dyrektywa ma na celu zapobieganie temu, by dodatkowe podatki pośrednie utrudniały niepotrzebnie wymianę handlową. Miałyby to miejsce w szczególności w przypadku, gdyby handlowcy podlegali formalnościom innym niż przewidziane przez prawodawstwo Unii dotyczące podatku akcyzowego lub VAT²⁴. W sytuacji gdy dany podatek pośredni kłóci się z tym celem, nie może on być zgodny z którymkolwiek z tych systemów podatkowych. Właściwym kryterium jest zatem to, czy podatek zakłóca prawidłowe funkcjonowanie rynku, nie zaś, jak podnoszą Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański, czy dany podatek zakłóca normalne funkcjonowanie systemu ustanowionego przez dyrektywę w sprawie akcyzy (lub dyrektywę w sprawie podatku VAT)²⁵.

41. Faktycznie, o ile dyrektywa w sprawie akcyzy nie czyni wyraźnego rozróżnienia między czterema kryteriami (podstawa opodatkowania, obliczenie podatku, kontrolowanie i wymagalność), porządkując je co do ich wagi dla ustalenia, czy podatek jest zgodny z ogólnym systemem czy to podatku akcyzowego, czy to podatku VAT, o tyle dyrektywa ta kładzie jednak szczególny nacisk na wymagalność. Jest tak z uwagi na znaczenie tej ostatniej dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego²⁶.

42. Nie wolno pominąć kwestii, że rozbieżności w zakresie wymagalności mają wpływ na długość procedury zawieszenia poboru akcyzy (jakkolwiek różnica czasu trwania może być zależna od rodzaju danych wyrobów). Zgodnie z dyrektywą w sprawie akcyzy kontrola wyrobu ustaje w momencie opuszczenia składu podatkowego. W obecnych okolicznościach IVMDH wymaga jednak, aby kontrola była kontynuowana aż do momentu sprzedaży wyrobu użytkownikowi końcowemu. Na rozprawie stało się również jasne, że pomiędzy IVMDH i systemem ustanowionym przez dyrektywę w sprawie akcyzy istnieją dalsze różnice: ma to miejsce szczególnie w odniesieniu do obowiązku złożenia deklaracji podatkowej i sposobu obliczania podatku²⁷.

23 — W związku z powyższym – w przeciwieństwie do tego, co na rozprawie podniósł rząd francuski – nie uważam, aby dla opodatkowania olejów mineralnych miało znaczenie to, że art. 21 ust. 5 dyrektywy 2003/96 w odniesieniu do energii elektrycznej i gazu ziemnego (które nie należą do olejów mineralnych) stanowi, że podlegają one podatkowi, które stają się wymagalne w momencie dostawy przez dystrybutora lub redystrybutora.

24 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 26; w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 46.

25 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

26 — Motyw czwarty dyrektywy w sprawie akcyzy podkreśla konkretnie potrzebę zapewnienia, aby wymagalność podatków akcyzowych była jednakowa we wszystkich państwach członkowskich.

27 — IH należy uwzględnić w miesięcznej deklaracji podatkowej, natomiast IVMDH w kwartalnej deklaracji podatkowej. Odnośnie do obliczania podatku podatek akcyzowy od olejów mineralnych jest obliczany na podstawie ich temperatury w 18 stopniach, podczas gdy odnośną temperaturą dla IVMDH jest temperatura powietrza.

43. W odniesieniu do VAT wystarczy zauważyć, że w następstwie wyroku Trybunału w sprawie EKW i Wein & Co powstało utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym podatek pośredni taki jak IVMDH, który nakładany jest tylko na etapie sprzedaży konsumentom, a nie jak w przypadku podatku VAT – na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji – nie może zostać uznany za zgodny z ogólnym systemem VAT²⁸.

44. Mówiąc w skrócie, wprowadzenie dodatkowego podatku, który staje się wymagalny w innym momencie niż podatek akcyzowy (co oznacza także, że podatnicy mogą się różnić w odniesieniu do tych dwóch podatków), stwarza dodatkowe formalności dla handlowców w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. W związku z tym podatek taki jest zakazany przez art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy.

45. Na koniec, w odniesieniu do kwestii, czy IVMDH (zakładając, że realizuje on szczególny cel) może, pomimo wykładni zaproponowanej powyżej, być interpretowany jako zgodny z art. 3 ust. 2 tylko dlatego, że nie wstrzymuje on lub nie utrudnia normalnego funkcjonowania wymagalności podatków akcyzowych i VAT, co w drugiej części pytania drugiego zdaje się sugerować sąd odsyłający, odsyłam do moich uwag w pkt 40 powyżej.

46. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy stoi na przeszkodzie istnieniu podatku pośredniego takiego jak IVMDH, będącego przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, w sytuacji gdy sąd krajowy stwierdzi, że podatek taki nie służy szczególnemu celowi pozabudżetowemu i nie jest zgodny z ogólnym systemem podatku akcyzowego lub VAT w zakresie określenia wymagalności.

D – Czy właściwe jest ograniczanie w czasie skutków wyroku Trybunału w niniejszej sprawie?

47. Rząd hiszpański zwrócił się Trybunału o ograniczenie w czasie skutków wyroku w przypadku, w którym Trybunał uzna IVMDH za niezgodny z art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy. Biorąc pod uwagę podejście przyjęte w niniejszej opinii, konieczne jest rozważenie, czy takie ograniczenie jest uzasadnione w niniejszej sprawie. Jakkolwiek z argumentów²⁹ przedstawionych przez rząd hiszpański wynika, że skutki finansowe stwierdzenia niezgodności mogą być niebagatelne, w obecnych okolicznościach nie uważam za właściwe ograniczania w czasie skutków stwierdzenia niezgodności.

48. Na początku pragnę przypomnieć, że wykładnia przepisu prawa Unii, jakiej dokonuje Trybunał, ma na celu wyjaśnienie i sprecyzowanie znaczenia i zakresu tego przepisu w takim rozumieniu i zastosowaniu, jakie powinien on mieć od momentu swojego wejścia w życie. W związku z powyższym przepis – zgodnie z wykładnią Trybunału – należy stosować do wszystkich stosunków prawnych, w tym tych, które powstały i ukonstytuowały się przed wydaniem wyroku, w którym udzielono wykładni³⁰. Co do zasady Trybunał może zatem ograniczyć skutki swoich wyroków w czasie jedynie w wyjątkowych okolicznościach³¹.

28 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 49. Uznając podatek będący przedmiotem tamtego postępowania za niezgodny z prawem Unii, Trybunał położył nacisk na fakt, że w przeciwieństwie do VAT, podatek pośredni, który staje się wymagalny dopiero na etapie sprzedaży użytkownikowi końcowemu, jest obliczany bez odliczenia podatku naliczonego. Pomimo że wydaje się to być bezpośrednią konsekwencją stawiania się przez podatek wymagalnym w momencie sprzedaży produktu użytkownikowi końcowemu, należy zauważyć, że nawet w tej kwestii IVMDH podlega tej samej logice co podatek będący przedmiotem postępowania w ww. sprawie EKW i Wein & Co.

29 — Zobacz pkt 50 poniżej.

30 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 FIM Santander Top 25 Euro Fi, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo.

31 — Ibidem, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także na przykład wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

49. Trybunał już wcześniej przyznał, że skutki wyroku w czasie mogą być ograniczone, gdy spełnione zostaną (kumulatywnie) dwie przesłanki. Po pierwsze, musi zostać wykazane „ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych”. Reperkusje te muszą wynikać w szczególności z dużej liczby stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące. Po drugie, bezprawne praktyki muszą zostać przyjęte w wyniku istnienia obiektywnej i istotnej niepewności dotyczącej wykładni i zakresu rozpatrywanych przepisów prawa Unii. W tym względzie Trybunał przywiązuje szczególną wagę do zachowania pozostałych państw członkowskich i Komisji, które mogły przyczynić się do danego bezprawnego zachowania³².

50. W niniejszej sprawie rząd hiszpański przedstawił trzy argumenty na uzasadnienie ograniczenia w czasie skutków stwierdzenia niezgodności. Po pierwsze, twierdzi on, że retrospektywne zastosowanie takiego wyroku pociągnęłoby za sobą poważne konsekwencje finansowe dla Hiszpanii i jej wspólnot autonomicznych z tego względu, że zwroty przyznawane w przypadku stwierdzenia niezgodności wyniosłyby, według szacunków rządu hiszpańskiego, około 13 mld EUR (lub 1,25% hiszpańskiego produktu krajowego brutto w 2011 r.)³³. Po drugie, twierdzi, że obowiązek zwrotu nieprawidłowo nałożonych podatków poważnie zagroziłby finansowaniu publicznego systemu ochrony zdrowia na terytorium wspólnot autonomicznych. Po trzecie, rząd hiszpański uważa, że Komisja swoim zachowaniem przyczyniła się do rozpatrywanego naruszenia.

51. Na rozprawie Komisja i TJB zakwestionowały w szczególności szacunki dokonane przez rząd hiszpański w odniesieniu do wielkości ryzyka finansowego. Ich zdaniem krajowe przepisy o przedawnieniu automatycznie zablokowałyby roszczenia starsze niż cztery lata. Ponadto, ze względu na dużą ilość spraw będących w toku, Komisja zakwestionowała również praktyczne skutki ograniczenia wstecznego stosowania stwierdzenia niezgodności.

52. Nawet przy założeniu, że zarzuty są uzasadnione, nie mam wątpliwości, jak wspomniano powyżej, że kwoty, o których mowa, pozostają znaczne. Biorąc pod uwagę w szczególności niepewną sytuację finansową, w obliczu której obecnie stoją Hiszpania i jej wspólnoty autonomiczne, nie można wykluczyć, że kwoty te pociągają za sobą „ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału³⁴.

53. Ponadto biorąc pod uwagę dużą liczbę stosunków prawnych, których to dotyczy (nawet jeśli wydaje się prawdopodobne, że o zwroty ubiegać się będą przede wszystkim przedsiębiorstwa takie jak TJB), nie można wykluczyć, że stwierdzenie niezgodności będzie miało poważne konsekwencje dla systemu, który przyczynia się do finansowania wspólnot autonomicznych. Nie można wykluczyć też zamieszania i zakłóceń w regionalnym finansowaniu ochrony zdrowia, biorąc pod uwagę znaczenie IVMDH wśród środków finansowania przyjętych przez wspólnoty autonomiczne w tej dziedzinie. Na podstawie tych czynników wydaje się, że pierwszy warunek jest w niniejszej sprawie spełniony.

32 — Zobacz na przykład ww. wyrok w sprawach połączonych FIM Santander Top 25 Euro Fi, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo. Dotyczy to także spraw dotyczących podatków pobranych przez właściwe organy krajowe; zob. ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 55–60.

33 — Jakkolwiek tego rodzaju dodatkowe obciążenie finansowe bez wątpienia miałyby druzgocące skutki dla jakiegokolwiek państwa, waga tych konsekwencji dla państwa członkowskiego znajdującego się w sytuacji finansowej Hiszpanii jest moim zdaniem niebagatelna.

34 — Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w ww. sprawie Meilicke i in., pkt 34, 35. W tamtej sprawie rząd niemiecki ocenił, że brak ograniczenia skutków stwierdzenia niezgodności oznaczałoby zwrot podatku odpowiadający 0,25% niemieckiego produktu krajowego brutto w 2004 r. Należy również zwrócić uwagę, że Trybunał nie przychylił się do propozycji rzecznika generalnego, aby ograniczyć retroaktywność swojego wyroku w tamtej sprawie.

54. Jednak (sam) fakt, że orzeczenie prejudycjalne może mieć znaczące skutki finansowe dla państwa członkowskiego, co do zasady nie jest wystarczający dla uzasadnienia ograniczenia skutków wyroku w czasie³⁵. Każdy odmienny wniosek wywierałby paradoksalny skutek najbardziej korzystnego traktowania najpoważniejszych i najbardziej długotrwałych naruszeń³⁶. Dlatego też spełniony powinien być również drugi warunek, dotyczący niepewności co do znaczenia i zakresu odpowiednich przepisów prawa Unii.

55. W niniejszym przypadku nie wydaje się występować jakkolwiek tego rodzaju niepewność. W rzeczywistości, niniejszą sprawę należy odróżnić od sprawy EKW i Wein & Co, w której Trybunał uznał, że moc wsteczna wyroku powinna być ograniczona. Uznano to za uzasadnione, ponieważ, po pierwsze, art. 3 ust. 2 nie był wcześniej przedmiotem orzeczenia w trybie prejudycjalnym ani wytycznych co do wykładni ze strony Trybunału. Po drugie, Trybunał uznał, że zachowanie Komisji mogło przyczynić się do zasadnego uznania przez rząd austriacki, że sporne prawodawstwo było zgodne z prawem Unii³⁷.

56. Natomiast w czasie gdy wprowadzony został IVMDH, Trybunał przedstawił już wytyczne w sprawie interpretacji art. 3 ust. 2 dyrektywy w sprawie akcyzy, a co najważniejsze, rozstrzygnął już kwestię niezgodności podobnie skonstruowanego podatku w wyroku w sprawie EKW i Wein & Co³⁸. Nie przekonują też argumenty rządu hiszpańskiego, zgodnie z którymi przyjmując IVMDH, działał on w dobrej wierze. W rzeczywistości w aktach sprawy przedstawionych Trybunałowi nic nie wskazuje, aby Komisja wprowadziła rząd hiszpański w błąd w odniesieniu do zgodności IVMDH z prawem. Wręcz przeciwnie, wyraźnie wskazała ona, że uważa IVMDH za niezgodny z prawem.

57. Przed wprowadzeniem IVMDH Komisji przedstawiono pewną liczbę wstępnych pytań do co do zgodności niektórych rozważanych rozwiązań prawnych z prawem Unii. Odpowiedź udzielona przez Komisję umieszczona w aktach moim zdaniem nie potwierdza twierdzeń rządu hiszpańskiego. Zamiast wprowadzić Hiszpanię w błąd skutkujący uznaniem, że projektowane ustawodawstwo będzie zgodne z prawem Unii, w moim rozumieniu Komisja wyraźnie powtórzyła, odnosząc się między innymi do wyroku Trybunału w sprawie EKW i Wein & Co, warunki, które powinny być spełnione, aby podatek pośredni był zgodny z prawem Unii. Kończąc swoją ocenę, nie pozostawiła wątpliwości, że nie uważa, aby przedmiotowy projekt ustawy pozostawał w zgodności z prawem Unii. Wszczęcie postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Hiszpanii dodatkowo potwierdza pogląd Komisji o niezgodności IVMDH z prawem. Z powyższych względów nie jest moim zdaniem właściwe, by w niniejszej sprawie ograniczać w czasie skutki wyroku Trybunału.

58. Nie uważam przy tym, aby można było kategorycznie wykluczyć, że w pewnych, bardzo wyjątkowych okolicznościach, w których skutki finansowe retroaktywności byłyby szczególnie poważne, Trybunał mógłby rozważyć ograniczenie skutków wyroku w czasie, nawet jeżeli nie zostanie spełniony drugi warunek dotyczący dobrej wiary, w szczególności gdy skutki finansowe uzna się za wyraźnie niewspółmierne do stopnia zaniedbania w danej sprawie. Chciałbym jednak przestrzec przed pominięciem w obecnych okolicznościach kryterium dobrej wiary. Jak wspomniałem powyżej, wydaje się, że Hiszpania świadomie podjęła ryzyko wprowadzenia omawianych przepisów, w wyniku czego przepisy te były przez wiele lat stosowane na szkodę użytkownika końcowego i rynku wewnętrznego.

35 — Wyrok z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo.

36 — Opinia rzecznika generalnego A. Saggia w ww. sprawie EKW i Wein Co, pkt 65.

37 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 58.

38 — Zobacz także ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że nie został zakwestionowany „szczególny cel” rozpatrywanego francuskiego podatku, a jedynie zgodność z przepisami dotyczącymi podatku akcyzowego lub VAT. Moim zdaniem było tak, ponieważ *struktura* tego podatku była ukształtowana w sposób zdalny do wspierania celu pozabudżetowego, na który powołały się władze francuskie.

IV – Wnioski

59. W świetle powyższych argumentów proponuję Trybunałowi, by na pytania przedstawione przez Tribunal Superior de Justicia de Cataluña odpowiedział następująco:

Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania stoi na przeszkodzie istnieniu podatku pośredniego takiego jak podatek od sprzedaży detalicznej niektórych węglowodorów (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos), będący przedmiotem postępowania głównego, w sytuacji gdy sąd krajowy stwierdza, że podatek taki nie służy szczególnemu celowi pozabudżetowemu i nie jest zgodny z ogólnym systemem podatku akcyzowego lub VAT w zakresie ustalenia wymagalności.