



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 27 lutego 2014 r.*

Podatki pośrednie — Podatki akcyzowe — Dyrektywa 92/12/EWG — Artykuł 3 ust. 2 —
Oleje mineralne — Podatek od sprzedaży detalicznej — Pojęcie „szczególnego celu” —
Przekazanie kompetencji wspólnotom autonomicznym — Finansowanie — Uprzednie przydzielenie —
Wydatki na opiekę zdrowotną i środowisko

W sprawie C-82/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Hiszpania) postanowieniem z dnia 29 listopada 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lutego 2012 r., w postępowaniu:

Transportes Jordi Besora SL

przeciwko

Generalitat de Catalunya,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 czerwca 2013 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Transportes Jordi Besora SL przez C. Jover Ribaltę oraz I. Mallol Bosch, abogadas,
- w imieniu Generalitat de Catalunya przez M. Nieto Garcíę oraz N. París Doménech, abogadas de la Generalitat,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez G. Papagianni, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez J.S. Pilczera, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: hiszpański.

- w imieniu rządu portugalskiego przez A. Cunhę, L. Ineza Fernandesa oraz R. Collaçã, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz J. Baquera Cruza, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 października 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 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 (Dz.U. L 76, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Transportes Jordi Besora (zwaną dalej „TJB”) a Generalitat de Catalunya w przedmiocie decyzji Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (urzędu zarządzania podatkami akcyzowymi w Tarragonie, zwanego dalej „urzędem zarządzania podatkami akcyzowymi”) w sprawie odmowy przyznania TJB zwrotu Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (podatku od sprzedaży niektórych olejów mineralnych, zwanego dalej „IVMDH”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12:

„1. Niniejszą dyrektywę stosuje się, na poziomie wspólnotowym, do następujących wyrobów, jak określono w stosownych dyrektywach:

- olejów mineralnych,

[...]

2. 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 [podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „podatkiem VAT”], jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność [wymagalność] i kontrolowanie podatku”.

Prawo hiszpańskie

- 4 Na mocy art. 9 Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy nr 24/2001 o instrumentach podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych) z dnia 27 grudnia 2001 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2001 r., s. 50493), zmienionego art. 7 Ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy o instrumentach podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych, zwanej dalej „ustawą 24/2001”) z dnia 30 grudnia 2002 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2002 r., s. 46086), hiszpański ustawodawca wprowadził IVMDH, który to podatek wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2002 r.

- 5 Artykuł 9 ust. 1 pkt 1–3 ustawy 24/2001 brzmi następująco
- „1) [IVMDH] jest podatkiem o charakterze pośrednim od zużycia [niektórych olejów mineralnych] nakładanym na pojedynczym etapie od sprzedaży detalicznej wyrobów objętych jego zakresem przedmiotowym zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.
 - 2) Przekazywanie podatku wspólnotom autonomicznym odbywa się zgodnie z przepisami zawartymi w uregulowaniach normujących przekazywanie podatków przez państwo wspólnotom autonomicznym, przy czym zakres i warunki stosowania w każdej ze wspólnot zawarte są w odpowiedniej ustawie dotyczącej przekazywania.
 - 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”.
- 6 Zgodnie z art. 9 ust. 3 omawianej ustawy zakresem przedmiotowym IVMDH objęte są między innymi następujące oleje mineralne: benzyna, olej napędowy, mazut oraz nafta niestosowana jako paliwo grzewcze.
- 7 Artykuł 9 ust. 4 pkt 1 wspomnianej ustawy definiuje sprzedaż detaliczną jako następujące operacje:
- „a) sprzedaż lub dostawa wyrobów objętych materialnym zakresem stosowania przeznaczonych do bezpośredniego zużycia przez kupujących. Za »sprzedaż detaliczną« uważa się w każdym razie sprzedaż prowadzoną w punktach publicznej sprzedaży detalicznej, o których mowa w art. 2 lit. a) poniżej, niezależnie od przeznaczenia, jakie kupujący nadają nabytym produktom;
 - b) przywóz i nabycie wewnątrzwspólnotowe produktów objętych materialnym zakresem stosowania, jeżeli są one przeznaczone bezpośrednio do zużycia przez importera lub kupującego we własnym zakładzie konsumpcji”.
- 8 Artykuł 9 ust. 8 ustawy 24/2001 określa wymagalność IVMDH w następujący sposób:
- „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, o której mowa w art. 4 ust. 20 ustawy 38/1992 o podatkach akcyzowych z dnia 28 grudnia 1992 r., została zamknięta.
 - 2) W wypadku przywozu, o którym mowa w ust. 4 pkt 1 lit. b), obowiązek podatkowy powstaje w chwili oddania wyrobów objętych zakresem przedmiotowym do dyspozycji importera, pod warunkiem że procedura zawieszenia poboru akcyzy, o której mowa w art. 4 ust. 20 ustawy 38/1992 o podatkach akcyzowych z dnia 28 grudnia 1992 r., została zamknięta”.
- 9 Artykuł 9 ust. 9 ustawy 24/2001 stanowi między innymi, że podstawę opodatkowania stanowi objętość wyrobów podlegających opodatkowaniu.
- 10 Artykuł 9 ust. 10 omawianej ustawy definiuje stawkę podatku następująco:
- „1) Stawkę podatku znajdującą zastosowanie do danego wyrobu podlegającego opodatkowaniu stanowi suma stawki państwowej i stawki [odpowiedniej wspólnoty autonomicznej].

2) Stawka państwowa wynosi:

[...]

3) Stawka [wspólnoty] autonomicznej jest to stawka, która zgodnie z przepisami 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 (ustawy 21/2001 regulującej środki fiskalne i administracyjne dla nowego systemu finansowania wspólnot autonomicznych i miast posiadających status autonomiczny) z dnia 27 grudnia 2001 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2001 r., s. 50383) zostanie przyjęta przez daną wspólnotę autonomiczną. Jeżeli wspólnota autonomiczna nie przyjmie żadnej stawki, stawkę podatku stanowi jedynie stawka państwowa.

[...]”.

11 Artykuł 9 ust. 11 ustawy 24/2001 przewiduje, że podatnicy przerzucają należne kwoty podatku na nabywców wyrobów, zaś nabywcy są zobowiązani do poniesienia ich ciężaru, z wyjątkiem przypadków, gdy podatnik jest konsumentem końcowym tych wyrobów.

12 IVMDH został przekazany wspólnotom autonomicznym na mocy ustawy 21/2001.

13 Autonomiczna stawka podatkowa IVMDH stosowana we wspólnocie autonomicznej Katalonii od dnia 1 sierpnia 2004 r. jest określona w Ley 7/2004 de medidas fiscales y administrativas (ustawie 7/2004 o środkach podatkowych i administracyjnych) z dnia 16 lipca 2004 r. (BOE nr 235 z dnia 29 września 2004 r., s. 32391).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 TJB jest spółką przewozu towarów z siedzibą we wspólnocie autonomicznej Katalonii, która to spółka uiściła, jako konsument końcowy, kwotę 45 632,38 EUR tytułem IVMDH podlegającego zapłacie w latach podatkowych 2005–2008.

15 W dniu 30 listopada 2009 r. TJB złożyła do urzędu zarządzania podatkami akcyzowymi wniosek o zwrot wspomnianej kwoty, uzasadniając to tym, że jej zdaniem IVMDH jest sprzeczny z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, ponieważ podatek ten realizuje czysto budżetowy cel i nie jest zgodny z ogólnymi zasadami uregulowań Unii w dziedzinie podatku VAT i podatku akcyzowego w zakresie wymagalności tych podatków.

16 Wspomniany wniosek został oddalony decyzją urzędu zarządzania podatkami akcyzowymi z dnia 1 grudnia 2009 r.

17 Orzeczeniem z dnia 10 czerwca 2010 r. Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (regionalny administracyjny trybunał gospodarczy Katalonii) oddalił wniesione przez TJB zażalenie na tę decyzję.

18 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (najwyższy sąd sprawiedliwości Katalonii), do którego zaskarżono to orzeczenie, ma wątpliwości co do zgodności IVMDH z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12. Sąd ów zastanawia się w szczególności, czy można uznać, że omawiany podatek ma szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, skoro służy on finansowaniu – poza, w odpowiednim przypadku, wydatkami środowiskowymi – nowych kompetencji przekazanych wspólnotom autonomicznym w dziedzinie zdrowia, w sytuacji gdy ustanowiony w tej dyrektywie podatek ma już na celu ochronę zdrowia i środowiska. Sąd odsyłający jest ponadto zdania, że przepisy dotyczące wymagalności

IVMDH nie są zgodne ani z przepisami dotyczącymi podatków akcyzowych, gdyż podatek ten staje się wymagalny w momencie sprzedaży konsumentowi końcowemu, ani z przepisami dotyczącymi podatku VAT, ponieważ nie jest on pobierany na każdym etapie produkcji i dystrybucji.

19 W tych okolicznościach Tribunal Superior de Justicia de Cataluña postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 3 ust. 2 [dyrektywy 92/12], 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 za pomocą 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 wpływy 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 92/12], a w szczególności warunek zgodności z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz podatku VAT w zakresie ściągальności [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, 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 wyroku [z dnia 9 marca 2000 r.] w sprawie [C-437/97] EKW i Wein & Co, Rec. s. I-1157, pkt 47 – z ogólnymi zasadami którejs z dwóch z wymienionych technik fiskalnych, zgodnie z przepisami wspólnotowymi?
- b) w razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, czy [wspomniany przepis] należy rozumieć [w ten sposób], że omawiany warunek zgodności jest spełniony – bez konieczności istnienia zgodności w zakresie ściągальności [wymagalności] – przez sam fakt, że niezharmonizowany podatek pośredni (w niniejszej sprawie IVMDH) nie zakłóca – w takim znaczeniu, że nie uniemożliwia lub utrudnia – zwykłego funkcjonowania ściągальności [wymagalności] podatków akcyzowych lub podatku VAT?.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 Poprzez swe pytania prejudycjalne, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym ustanawiającym podatek od sprzedaży detalicznej olejów mineralnych taki jak IVMDH rozpatrywany w postępowaniu głównym.
- 21 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 oleje mineralne mogą podlegać podatkom pośrednim innym niż ustanowiony w tej dyrektywie podatek akcyzowy, pod warunkiem, po pierwsze, że podatki te realizują jeden lub więcej szczególnych celów, i po drugie, że są zgodne z przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie na potrzeby podatków akcyzowych lub podatku VAT w celu ustalania podstawy opodatkowania, obliczania, wymagalności podatku i kontroli podatkowej (zob. ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 30).
- 22 Powyższe dwa warunki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez dodatkowe podatki pośrednie (wyrok z dnia 24 lutego 2000 r. w sprawie C-434/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1129, pkt 26; ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 46), mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia wspomnianego przepisu.
- 23 W odniesieniu do pierwszego z tych warunków z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 jest cel inny niż czysto budżetowy (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji pkt 19; w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 31; a także wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-491/03 Hermann, Zb.Orz. s. I-2025, pkt 16).
- 24 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że wpływy z IVMDH zostały przyznane wspólnotom autonomicznym w celu finansowania wykonywania przez nie niektórych z ich kompetencji. Jak wynika z informacji, którymi dysponuje Trybunał, stawka opodatkowania tym podatkiem stanowi sumę stałej stawki opodatkowania na szczeblu krajowym i stawki opodatkowania określonej przez daną wspólnotę autonomiczną.
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż zwiększenie autonomii jednostki samorządu terytorialnego w drodze przyznania uprawnień do ściągania wpływów podatkowych stanowi cel czysto budżetowy, który nie może stanowić sam w sobie szczególnego celu w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 (ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 33).
- 26 Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański, popierani przez rządy grecki i francuski, podkreślają jednak, że wpływy z IVMDH są przyznawane wspólnotom autonomicznym nie w sposób ogólny w czysto budżetowym celu wzmocnienia ich zdolności finansowych, lecz w celu wyrównania ciężaru, z jakim wiąże się dla nich wykonywanie kompetencji przekazanych im w dziedzinie zdrowia i środowiska. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy 24/2001 wpływy z tego podatku wynikające ze stawki opodatkowania ustalonej na szczeblu krajowym i stawki opodatkowania określonej przez daną wspólnotę autonomiczną muszą być obowiązkowo przydzielane na pokrycie wydatków na zdrowie, podczas gdy w części wynikającej z tej drugiej stawki mogą być w odpowiednim przypadku przeznaczone na wydatki środowiskowe. W odróżnieniu od podatku akcyzowego, który służy w szczególności ściągnięciu wpływów mających charakter czysto budżetowy, IVMDH, ze względu na swą koncepcję i skutki, przyczynia się do realizacji szczególnego celu zmniejszania kosztów społecznych związanych ze zużyciem olejów mineralnych.
- 27 W tym względzie należy stwierdzić na wstępie, że zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie realizuje cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek taki jak IVMDH zmierza do celu budżetowego, nie może – bez pozbawiania znaczenia art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 – jako taka wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten ma również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 33).

- 28 Ponadto jak wskazał zasadniczo rzecznik generalny w pkt 26 i 27 opinii, uprzednie przydzielanie wpływów z podatku takiego jak IVMDH na finansowanie przez organy regionalne, takie jak wspólnoty autonomiczne, kompetencji przekazanych im przez państwo w dziedzinie zdrowia i środowiska mogłoby stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 33).
- 29 Niemniej jednak taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, co pozbawiałoby zharmonizowany podatek akcyzowy ustanowiony w tej dyrektywie wszelkiej skuteczności (effet utile) i byłoby wbrew zasadzie, wedle której przepis stanowiący odstępstwo taki jak wspomniany art. 3 ust. 2 powinien być interpretowany zawężająco.
- 30 Aby można było uznać, że podatek taki jak IVMDH realizuje szczególny cel w rozumieniu rzeczonożego przepisu, istotne jest natomiast, by sam w sobie służył on zapewnieniu ochrony zdrowia i środowiska. Byłoby tak – jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 28 i 29 opinii – w szczególności gdyby wpływy z tego podatku musiały obowiązkowo być wykorzystywane do zmniejszania społecznych i środowiskowych kosztów związanych w szczególny sposób ze zużywaniem olejów mineralnych obciążonych takim podatkiem, przez co istniałby bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów i celem danego podatku.
- 31 W sprawie w postępowaniu głównym bezsporne jest jednak, że wpływy z IVMDH muszą być przydzielane przez wspólnoty autonomiczne na ogół wydatków zdrowotnych, nie zaś na wydatki zdrowotne związane w szczególny sposób ze zużywaniem opodatkowanych olejów mineralnych. Tymczasem takie wydatki ogólne mogą być finansowane z wpływów podatkowych każdego rodzaju.
- 32 Ponadto z informacji, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że rozpatrywane przepisy krajowe nie przewidują żadnego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów z IVMDH na cele środowiskowe. Tymczasem wobec braku takiego uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, jak zasadniczo zaznaczył rzecznik generalny w pkt 25 i 26 opinii, że podatek taki jak IVMDH sam w sobie służy zapewnieniu ochrony środowiska i że w konsekwencji realizuje szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, byłoby możliwe, jedynie gdyby byłby on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny i stawki opodatkowania, w sposób zniechęcający podatników do używania olejów mineralnych lub zachęcający do używania innych wyrobów, których skutki używania są mniej szkodliwe dla środowiska.
- 33 Z akt sprawy przekazanych Trybunałowi nie wynika jednak, aby było tak w sporze w postępowaniu głównym, a co więcej, w uwagach na piśmie przedłożonych Trybunałowi brak było jakiegokolwiek twierdzenia, iż IVMDH miał takie cechy.
- 34 Wobec powyższego nie można uważać, iż podatek taki jak IVMDH rozpatrywany w postępowaniu głównym, w odniesieniu do którego z informacji, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że jest on obecnie włączony do stawki zharmonizowanego podatku akcyzowego, realizuje szczególny cel w rozumieniu art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12.
- 35 W konsekwencji, bez potrzeby badania, czy spełniony jest drugi z warunków ustanowionych we wspomnianym art. 3 ust. 2, dotyczący zgodności z przepisami podatkowymi mającymi zastosowanie w dziedzinie podatków akcyzowych lub podatku VAT, należy stwierdzić, że omawiany przepis należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie możliwości uznania, że podatek taki jak IVMDH jest zgodny z wymogami rzeczonożego przepisu.

36 Na zadane pytania należy więc odpowiedzieć, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym ustanawiającym podatek od sprzedaży detalicznej olejów mineralnych taki jak IVMDH rozpatrywany w postępowaniu głównym, ponieważ nie można uznać, że podatek taki realizuje szczególny cel w rozumieniu wspomnianego przepisu, w wypadku gdy ów podatek, przeznaczony na finansowanie wykonywania przez dane jednostki samorządu terytorialnego ich kompetencji w dziedzinie zdrowia i środowiska, nie ma sam w sobie na celu zapewnienia ochrony zdrowia i środowiska.

W przedmiocie ograniczenia skutków wyroku w czasie

37 W swych uwagach na piśmie Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański wystąpili do Trybunału o ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie, w wypadku gdyby Trybunał stwierdził, że art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 stoi na przeszkodzie ustanowieniu podatku takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym IVMDH.

38 Na poparcie swego wniosku Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański, po pierwsze, zwracają uwagę Trybunału na poważne konsekwencje finansowe, jakie mógłby mieć wyrok zawierający takie rozstrzygnięcie. IVMDH stanowił bowiem źródło licznych sporów. Tymczasem obowiązek zwrotu tego podatku, który przyniósł pomiędzy 2002 r. i 2011 r. wpływy w wysokości 13 mld EUR, stwarzały niebezpieczeństwo dla finansowania zdrowia publicznego we wspólnotach autonomicznych.

39 Po drugie, Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański podnoszą, że ze względu na zachowanie Komisji Europejskiej w dobrej wierze nabrali oni przekonania, iż podatek ten był zgodny z prawem Unii. Służby Komisji, z którymi władze hiszpańskie konsultowały się przed wprowadzeniem tego podatku, nie zakwestionowały bowiem w opinii wydanej na rzecz tychże władz w dniu 14 czerwca 2001 r. możliwości ustanowienia podatku od olejów mineralnych mającego na celu finansowanie kompetencji przekazanych wspólnotom autonomicznym w dziedzinie zdrowia i środowiska, lecz poprzestały na określeniu warunków pozwalających zapewnić zgodność IVMDH z prawem Unii. Ponadto hiszpańskie sądy nigdy nie miały wątpliwości co do zgodności tego podatku z prawem Unii. Co więcej, postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wszczęte przez Komisję w 2002 r. zostało zawieszona wiele lat temu. Wreszcie po wszczęciu przez Komisję wspomnianego postępowania władze hiszpańskie włączyły IVMDH do podatku akcyzowego od olejów mineralnych na mocy Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (ustawy organicznej nr 2/2012 w sprawie stabilności budżetowej i równowagi finansowej) z dnia 27 kwietnia 2012 r. (BOE nr 103 z dnia 30 kwietnia 2012 r., s. 32653).

40 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować taką wykładnię przepisu również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz., s. I-1131, pkt 41; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz., s. I-1835, pkt 34; a także z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 58).

41 Zatem jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw unijnego porządku prawnego, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara

zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. s. I-199, pkt 51; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-2/09 Kalinchev, Zb.Orz. s. I-4939, pkt 50; a także ww. wyrok w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 59).

- 42 Mówiąc bardziej precyzyjnie, Trybunał stosował to rozwiązanie jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach: po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu między innymi na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za skuteczne i obowiązujące, i po drugie, gdy okazywało się, że osoby prywatne oraz władze krajowe dopuściły się zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do znaczenia przepisów tego prawa, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również takie samo zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-423/04 Richards, Zb.Orz. s. I-3585, pkt 42; ww. wyroki: w sprawie Kalinchev, pkt 51; a także w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 60).
- 43 Jeżeli chodzi o pierwszą przesłankę, dotyczącą dobrej wiary, należy stwierdzić, że w rozpatrywanym przypadku – poza okolicznością, iż w ww. wyroku w sprawie EKW i Wein & Co wydanym w 2000 r. Trybunał orzekł już w przedmiocie podatku mającego cechy podobne do IVMDH w świetle art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 – wbrew twierdzeniom Generalitat de Catalunya i rządu hiszpańskiego z informacji przedstawionych przez te władze nie wynika wcale, że Komisja kiedykolwiek wskazała im, że IVMDH jest zgodny ze wspomnianym przepisem.
- 44 W tym względzie należy zauważyć, że w opinii dostarczonej przez służby Komisji, na którą to opinię powołują się Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański, wyraźnie stwierdzono, iż wprowadzenie podatku od olejów mineralnych takiego jak proponowany przez rząd hiszpański w wysokości zmiennej w zależności od wspólnoty autonomicznej było sprzeczne z prawem Unii. Służby te podkreśliły w szczególności, że podatek taki mógłby zostać uznany za zgodny z art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12, jedynie gdyby istniał spójny związek pomiędzy wysokością tegoż podatku i problemami zdrowia lub ochrony środowiska, których rozwiązaniu podatek ten by służył, i pod warunkiem, że nie byłby on wymagalny w momencie wprowadzenia do obrotu olejów mineralnych. Ponadto należy stwierdzić, że w 2003 r., czyli w roku następnym po wejściu w życie IVMDH, Komisja wszczęła postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Królestwu Hiszpanii w odniesieniu do tego podatku.
- 45 W tych okolicznościach nie można przyznać, że Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański działali w dobrej wierze, utrzymując w mocy IVMDH przez okres ponad dziesięć lat. Fakt, iż Generalitat de Catalunya i rząd hiszpański nabrali przekonania, że ów podatek był zgodny z prawem Unii, nie może podważyć takiego stwierdzenia.
- 46 W tym kontekście, wbrew twierdzeniom rządu hiszpańskiego, bez znaczenia jest okoliczność, iż wyrażając w 2004 r. zgodę, aby inne państwo członkowskie zezwoliło swym władzom regionalnym na podwyższenie podatku akcyzowego od olejów mineralnych, Komisja zatwierdziła instrument podatkowy analogiczny do instrumentu zaprezentowanego przez władze hiszpańskie służbom Komisji przed przyjęciem IVMDH.
- 47 Ze względu na to, że pierwsza przesłanka, o której mowa w pkt 41 niniejszego wyroku, nie została spełniona, nie ma potrzeby badania, czy spełniona została wspomniana w tymże punkcie druga przesłanka, dotycząca ryzyka poważnych konsekwencji.
- 48 Należy jednak przypomnieć, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wynikać dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego wskutek wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie (wyroki: z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. s. I-6193,

pkt 52; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. s. I-2119, pkt 68; ww. wyroki: w sprawie Kalinchev, pkt 52; a także w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 62).

- 49 W przeciwnym razie lepiej traktowane byłyby najcięższe naruszenia prawa Unii, gdyż właśnie one mogą wywoływać najbardziej istotne konsekwencje finansowe dla państw członkowskich. Ponadto ograniczenie skutków wyroku w czasie oparte jedynie na tego rodzaju względach prowadziłoby do istotnego ograniczenia ochrony sądowej praw, które podatnicy czerpią z przepisów podatkowych Unii (wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 Roders i in., Rec. s. I-2229, pkt 48).
- 50 Z powyższych uwag wynika, że nie ma podstaw do ograniczenia skutków niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

- 51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

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 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym ustanawiającym podatek od sprzedaży detalicznej olejów mineralnych, taki jak podatek od sprzedaży niektórych olejów mineralnych (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) rozpatrywany w postępowaniu głównym, ponieważ nie można uznać, że podatek taki realizuje szczególny cel w rozumieniu wspomnianego przepisu, w wypadku gdy ów podatek, przeznaczony na finansowanie wykonywania przez dane jednostki samorządu terytorialnego ich kompetencji w dziedzinie zdrowia i środowiska, nie ma sam w sobie na celu zapewnienia ochrony zdrowia i środowiska.

Podpisy