



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 27. februára 2014*

„Nepriame dane — Spotrebné dane — Smernica 92/12/EHS — Článok 3 ods. 2 — Minerálne oleje — Daň z maloobchodného predaja — Pojem ‚špecifický účel‘ — Prevod právomocí na autonómne spoločenstvá — Financovanie — Vopred stanovený účel — Náklady na zdravotnú starostlivosť a životné prostredie“

Vo veci C-82/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Španielsko) z 29. novembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 16. februára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Transportes Jordi Besora SL

proti

Generalitat de Catalunya,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (spravodajca), C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. júna 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Transportes Jordi Besora SL, v zastúpení: C. Jover Ribalta a I. Mallol Bosch, abogadas,
- Generalitat de Catalunya, v zastúpení: M. Nieto García a N. París Doménech, abogadas de la Generalitat,
- španielska vláda, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa,
- grécka vláda, v zastúpení: G. Papagianni, splnomocnená zástupkyňa,
- francúzska vláda, v zastúpení: J.-S. Pilczer, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: španielčina.

— portugalská vláda, v zastúpení: A. Cunha, L. Inez Fernandes a R. Collaço, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a J. Baquero Cruz, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 24. októbra 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 3 ods. 2 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179).
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Transportes Jordi Besora SL (ďalej len „TJB“) a Generalitat de Catalunya v súvislosti s rozhodnutím Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (úrad pre správu spotrebných daní v Tarragone, ďalej len „úrad pre správu spotrebných daní“) zamietajúcim priznať spoločnosti TJB vrátenie dane z predaja určitých minerálnych olejov (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, ďalej len „IVMDH“).

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Podľa článku 3 ods. 1 a 2 smernice 92/12:

„1. Táto smernica má platiť na úrovni spoločenstva na nasledovné výrobky, ako je definované v príslušných smerniciach:

— minerálne oleje,

...

2. Výrobky uvedené v odseku 1 môžu podliehať iným nepriamym daniam na špecifické účely za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s daňovými pravidlami aplikovateľnými na spotrebnú daň a účely [dane z pridanej hodnoty, (ďalej len „DPH“)], pokiaľ sa týka stanovenia daňového základu, výpočtu dane, určovania [vzniku daňovej povinnosti – *neoficiálny preklad*] a monitorovania daní.“

Španielske právo

- 4 Článkom 9 zákona č. 24/2001 o rozpočtových, správnych a sociálnych opatreniach (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) z 27. decembra 2001 (BOE č. 313 z 31. decembra 2001, s. 50493) v znení článku 7 zákona č. 53/2002 o rozpočtových, správnych a sociálnych opatreniach (Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) z 30. decembra 2002 (BOE č. 313 z 31. decembra 2002, s. 46086, ďalej len „zákon č. 24/2001“) zaviedol španielsky zákonodarca IVMDH, ktorá vstúpila do platnosti 1. januára 2002.

5 Článok 9 ods. 1 body 1 až 3 zákona č. 24/2001 znie takto:

- „1. [IVMDH] je nepriamou daňou, ktorá sa vyberá zo spotreby [určitých minerálnych olejov] a jednorazovo zdaňuje maloobchodný predaj výrobkov, ktoré patria do rozsahu jej vecnej pôsobnosti v súlade s ustanoveniami tohto zákona.
2. Prenos zdaňovania na autonómne spoločenstvá sa bude riadiť ustanoveniami obsiahnutými v právnych predpisoch o prenose zdaňovania zo štátu na samostatné spoločenstvá a rozsah a podmienky uplatnenia prenosu v každom spoločenstve sa upravujú v jednotlivých zákonoch o prenose.
3. Príjmy z tejto dane sa v celom rozsahu použijú na financovanie výdavkov vzniknutých v oblasti zdravotníctva v súlade s objektívnymi kritériami, ktoré stanoví štát. Bez ohľadu na vyššie uvedené sa časť príjmov pochádzajúcich z daňových sadzieb stanovených autonómnymi [spoločenstvami] môže použiť na financovanie opatrení v oblasti životného prostredia, ktoré by sa mali takisto riadiť rovnakými objektívnymi kritériami.“

6 Podľa článku 9 ods. 3 tohto zákona medzi minerálne oleje, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IVMDH, patria najmä benzín, nafta, vykurovací olej a kerozín, ktorý sa nepoužíva ako vykurovací olej.

7 Článok 9 ods. 4 bod 1 uvedeného zákona stanovuje maloobchodný predaj ako predaj zahŕňajúci tieto operácie:

- „a) predaj alebo doručenie výrobkov, ktoré patria do rozsahu vecnej pôsobnosti, určených na priamu spotrebu kupujúcimi. V každom prípade sa za „maloobchodný predaj“ považuje predaj uskutočnený v prevádzkarniach maloobchodného predaja verejnosti uvádzaných v bode 2 písm. a) nižšie nezávisle od účelu, ktorý kúpeným výrobkom určujú kupujúci;
- b) dovoz a kúpa výrobkov zahrnutých do rozsahu vecnej pôsobnosti medzi spoločenstvami, pokiaľ sú priamo určené na spotrebu dovozcu alebo kupujúceho vo vlastnom zariadení.“

8 Článok 9 ods. 8 zákona č. 24/2001 upravuje vznik daňovej povinnosti IVMDH takto:

- „1. Daňová povinnosť vzniká v okamihu odovzdania výrobkov zahrnutých do rozsahu vecnej pôsobnosti kupujúcemu alebo, v závislosti od konkrétneho prípadu, v okamihu vlastnej spotreby za predpokladu, že podmienené oslobodenie od dane, na ktoré odkazuje článok 4 ods. 20 zákona č. 38/1992 z 28. decembra o spotrebných daniach, bolo ukončené.
2. Daňová povinnosť pri dovozoch upravených v bode 1 písm. b) ods. 4 vzniká v okamihu odovzdania výrobkov zahrnutých do rozsahu vecnej pôsobnosti dovozcu za predpokladu, že dovoz na účely spotreby uvedených výrobkov a podmienené oslobodenie od dane, na ktoré odkazuje článok 4 ods. 20 zákona č. 38/1992, bolo ukončené.“

9 Článok 9 ods. 9 zákona č. 24/2001 najmä uvádza, že základ dane sa stanovuje podľa objemu výrobkov podliehajúcich dani.

10 Článok 9 ods. 10 toho istého zákona upravuje sadzbu dane takto:

- „1. Sadzba dane uplatniteľná na každý zdaniteľný výrobok sa vypočíta ako súčet štátnej a [príslušnej] sadzby autonómneho spoločenstva].

2. Štátna sadzba dane je:

...

3. Sadzba [autonómneho spoločenstva] je sadzba, ktorú v súlade s požiadavkami stanovenými v zákone [č. 21/2001], ktorý upravuje rozpočtové a správne opatrenia pre nový systém financovania autonómnych spoločenstiev a miest s autonómnym postavením [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], z 27. decembra 2001 (BOE č. 313, z 31. decembra 2001, s. 50383)], schváli autonómne spoločenstvo. Ak autonómne spoločenstvo neschváli nijakú sadzbu, daňovou sadzbou je len štátna sadzba.

...“

- 11 Článok 9 ods. 11 zákona č. 24/2001 stanovuje, že zdaniteľné osoby prenesú sumy splatnej dane na kupujúcich príslušných výrobkov, ktorí sú ich povinní uhradiť, okrem prípadov, keď je zdaniteľná osoba konečným spotrebiteľom týchto výrobkov.
- 12 IVMDH bolo prenesené na autonómne spoločenstvá zákonom č. 21/2001.
- 13 Autonómna daňová sadzba pre IVMDH uplatniteľná v autonómnom spoločenstve Katalánsko od 1. augusta 2004 je stanovená zákonom č. 7/2004 o daňových a správnych opatreniach (Ley 7/2004, de medidas fiscales y administrativas) zo 16. júla 2004 (BOE č. 235 z 29. septembra 2004, s. 32391).

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 14 TJB, spoločnosť pôsobiaca v oblasti dopravy tovaru, ktorá má sídlo v autonómnom spoločenstve Katalánsko, zaplatila ako konečný spotrebiteľ z titulu IVMDH za obdobie hospodárskych rokov 2005 až 2008 sumu 45 632,38 eura.
- 15 Dňa 30. novembra 2009 TJB podala na úrad pre správu spotrebných daní žiadosť o vrátenie uvedenej sumy z dôvodu, že IVMDH nie je podľa tejto spoločnosti v súlade s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12, keďže táto daň sleduje čisto rozpočtový cieľ a nie je v súlade so štruktúrou právnej úpravy Únie v oblasti DPH ani so štruktúrou právnej úpravy Únie v oblasti spotrebných daní, pokiaľ ide o jej vznik.
- 16 Rozhodnutím z 1. decembra 2009 úrad pre správu spotrebných daní túto žiadosť zamietol.
- 17 Rozhodnutím z 10. júna 2010 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (regionálny finančný a správny súd Katalánska) zamietol sťažnosť, ktorú proti uvedenému rozhodnutiu podala TJB.
- 18 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Najvyšší súd, Katalánsko), na ktorý bolo podané odvolanie proti tomuto rozhodnutiu, pochybuje o zlučiteľnosti IVMDH s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12. Tento súd sa najmä pýta, či možno túto daň považovať za daň majúcu špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia, keďže je určená na financovanie – okrem, v závislosti od konkrétneho prípadu, nákladov na životné prostredie – nových právomocí prenesených na autonómne spoločenstvá v oblasti zdravotníctva, zatiaľ čo cieľom spotrebnej dane zavedenej touto smernicou už je ochrana zdravia a životného prostredia. Vnútroštátny súd okrem toho zastáva názor, že požiadavky vzniku daňovej povinnosti v prípade IVMDH nie sú v súlade ani s požiadavkami týkajúcimi sa spotrebných daní, pretože táto daň vzniká pri predaji konečnému spotrebiteľovi, ani s požiadavkami týkajúcimi sa DPH, pretože uvedená daň sa nevyberá v každej fáze procesu výroby a distribúcie.

19 Za týchto podmienok Tribunal Superior de Justicia de Cataluña rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 3 ods. 2 [smernice 92/12] a najmä požiadavka ‚špecifického účelu‘ tejto dane, vykladať tak, že:

- a) vyžaduje, aby tento účel nebolo možné dosiahnuť prostredníctvom inej harmonizovanej dane?
- b) ide o čisto rozpočtový cieľ, ak bola určitá daň zavedená súčasne s prenesením určitých právomocí na určité autonómne spoločenstvá, ktorým sa zároveň na účely financovania časti nákladov, ktoré vznikli v dôsledku prenesenia právomocí, zverujú príjmy z výberu tejto dane, čím sa mohli stanoviť rôzne sadzby dane v závislosti od územia každého autonómneho spoločenstva?
- c) v prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu otázku, má sa pojem ‚špecifický účel‘ vykladať v tom zmysle, že daň môže sledovať iba tento cieľ, alebo naopak pripúšťa, aby daň mohla sledovať viacero rôznych cieľov, medzi ktoré patrí aj čisto rozpočtový cieľ, ktorým je financovanie určitých právomocí?
- d) v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku v tom zmysle, že sa pripúšťa sledovanie viacerých rôznych cieľov, aký stupeň relevantnosti má mať konkrétny cieľ na účely článku 3 ods. 2 [smernice 92/12] na účely splnenia požiadavky, že daň bude sledovať ‚špecifický účel‘ v zmysle judikatúry Súdného dvora, a aké by mali byť kritériá na vymedzenie hlavného cieľa vo vzťahu k podpornému cieľu?

2. Bráni článok 3 ods. 2 [smernice 92/12] a najmä podmienka súladu s daňovými pravidlami týkajúcimi sa spotrebnej dane alebo [DPH], pokiaľ ide o vznik daňovej povinnosti:

- a) nepriamej neharmonizovanej dani (akou je IVMDH), ku ktorej vzniká daňová povinnosť v okamihu maloobchodného predaja pohonných hmôt konečnému spotrebiteľovi, na rozdiel od harmonizovanej dane (dane z minerálnych olejov, ku ktorej vzniká daňová povinnosť v okamihu, keď výrobky opustia posledný daňový sklad) alebo [DPH] (ktorá, hoci daňová povinnosť k nej vzniká aj v okamihu konečného maloobchodného predaja, je splatná v každej fáze procesu výroby a distribúcie), z dôvodu, že – vzhľadom na rozsudok [z 9. marca 2000,] EKW a Wein & Co [C-437/97, Zb. s. I-1157,] (bod 47) – nerešpektuje všeobecný systém oboch vyššie uvedených spôsobov zdanenia upravený právnymi predpismi Spoločenstva?
- b) v prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu otázku, má sa [uvedené ustanovenie vykladať tak], že uvedená podmienka týkajúca sa rešpektovania všeobecného systému je splnená, ak neharmonizovaná nepriama daň (v tomto prípade IVMDH) nezasahuje do bežného spôsobu vzniku daňovej povinnosti k spotrebnej dani alebo k [DPH] – v tom zmysle, že mu nebráni ani ho nesťažuje – bez toho, aby nevyhnutne muselo dôjsť k zhodám, pokiaľ ide o vznik daňovej povinnosti?“

O prejudiciálnych otázkach

20 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať súčasne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 3 ods. 2 smernice 92/12 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zavádza daň z maloobchodného predaja minerálnych olejov, akou je IVMDH, ktorej sa týka prejednávaná vec.

- 21 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 3 ods. 2 smernice 92/12 môžu minerálne oleje podliehať nepriamym daniam iným ako spotrebným daniam zavedeným touto smernicou ak, na jednej strane, sleduje toto zdanenie špecifické účely a ak, na druhej strane, je v súlade s daňovými pravidlami aplikovateľnými na spotrebnú daň a účely DPH, pokiaľ sa týka stanovenia daňového základu, výpočtu dane, vzniku daňovej povinnosti a monitorovania daní (pozri rozsudok EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 30).
- 22 Tieto dve podmienky, ktorých cieľom je zabrániť ďalším nepriamym daniam, ktoré by protiprávne bránili obchodu (rozsudky z 24. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-434/97, Zb. s. I-1129, bod 26, ako aj EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 46), majú, ako to vychádza aj zo samotného znenia uvedeného ustanovenia, kumulatívny charakter.
- 23 Pokiaľ ide o prvú podmienku, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 je iný než „čisto rozpočtový“ účel (pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 19; EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 31, ako aj z 10. marca 2005, Hermann, C-491/03, Zb. s. I-2025, bod 16).
- 24 V prejednávanej veci je nesporné, že príjmy z IVMDH boli pridelené autonómnym spoločenstvám na financovanie výkonu niektorých ich právomocí. Ako vyplýva z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, sadzba tejto dane sa stanovuje tak, že sa k sadzbe určenej na národnej úrovni pripočíta sadzba určená dotknutým autonómnym spoločenstvom.
- 25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že posilnenie postavenia územného samosprávneho celku zverením právomoci výberu daní predstavuje čisto rozpočtový účel, ktorý sám osebe nemôže predstavovať špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 (rozsudok EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 33).
- 26 Generalitat de Catalunya a španielska vláda, podporené gréckou a francúzskou vládou, však zdôrazňujú, že príjmy z IVMDH nie sú pridelené autonómnym spoločenstvám všeobecne, aby čisto rozpočtovým spôsobom posilnili ich finančný rozpočet, ale aby vykompenzovali náklady, ktoré im vznikajú výkonom právomocí, ktoré na nich boli prenesené v oblasti zdravotníctva a životného prostredia. Podľa článku 9 ods. 1 bodu 3 zákona č. 24/2001 príjmy z tejto dane, ktoré pozostávajú z daňovej sadzby určenej na národnej úrovni a daňovej sadzby určenej dotknutým autonómnym spoločenstvom, musia byť povinne pridelené na pokrytie nákladov na zdravotníctvo, a pokiaľ ide o časť vyplývajúcu z daňovej sadzby určenej dotknutým autonómnym spoločenstvom, tieto môžu byť, v závislosti od konkrétneho prípadu, pridelené na pokrytie nákladov v oblasti životného prostredia. Na rozdiel od spotrebnej dane, ktorej osobitným cieľom je výber príjmov na čisto rozpočtové účely, IVMDH svojou koncepciou a dosahom prispieva k špecifickému účelu zníženia sociálnych nákladov spojených so spotrebou minerálnych olejov.
- 27 V tejto súvislosti treba na úvod konštatovať, že z dôvodu, že všetky dane nevyhnutne sledujú rozpočtový účel, jediná okolnosť, že daň, akou je IVMDH, sleduje rozpočtový cieľ, nemôže sama osebe bez toho, aby článok 3 ods. 2 smernice 92/12 stratil akúkoľvek podstatu, postačovať na vylúčenie toho, že túto daň možno považovať za daň sledujúcu aj špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok EKW et Wein & Co, už citovaný, bod 33).
- 28 Okrem toho, ako to v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 26 a 27 svojich návrhov, vopred stanovený účel príjmov z dane, akou je IVMDH, na financovanie právomocí, ktoré sú prenesené na regionálne orgány, akými sú autonómne spoločenstvá, štátom v oblasti zdravotníctva a životného prostredia, môže predstavovať okolnosť, ktorú treba zohľadniť na účely zistenia existencie špecifického účelu v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12 (pozri v tomto zmysle rozsudok EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 35).

- 29 Taký účel, ktorý je vlastne iba spôsob vnútornej organizácie rozpočtu členského štátu, však nemôže ako taký predstavovať v tejto súvislosti dostatočnú podmienku, keďže každý členský štát sa môže rozhodnúť stanoviť, bez ohľadu na sledovaný cieľ, že účelom príjmov z dane bude financovanie stanovených nákladov. V opačnom prípade by sa každý účel mohol považovať za špecifický v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12, čo by zbavilo harmonizované spotrebné dane zavedené touto smernicou akéhokoľvek potrebného účinku a bolo by to v rozpore so zásadou, podľa ktorej sa musí odchylné ustanovenie, akým je uvedený článok 3 ods. 2, vykladať reštriktívne.
- 30 Na to, aby sa daň považovala za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle uvedeného ustanovenia naopak treba, aby cieľom dane, akou je IVMDH, bolo samo osebe zabezpečiť ochranu zdravia a životného prostredia. To by bolo osobitne v prípade, ako to v podstate uviedol aj generálny advokát v bodoch 28 a 29 svojich návrhov, ak by bol príjem z tejto dane povinne použitý na účely zníženia sociálnych nákladov a nákladov na životné prostredie spojených osobitným spôsobom so spotrebou minerálnych olejov podliehajúcou uvedenej dani takým spôsobom, že by existovala priama spojitost medzi použitím príjmov získaných z dane a dotknutým účelom dane.
- 31 V prejednávanej veci je však nesporné, že príjmy z IVMDH musia byť autonómnymi spoločensťami pridelené na pokrytie nákladov na zdravotníctvo vo všeobecnosti, a nie pokrytie nákladov, ktoré sú osobitne prepojené so spotrebou zdanených minerálnych olejov. Takéto všeobecné náklady však môžu byť financované príjmami z akejkoľvek dane.
- 32 Okrem toho z informácií, ktorými disponuje Súdny dvor, vyplýva, že dotknutá vnútroštátna právna úprava nestanovuje žiadny vopred stanovený mechanizmus pridelenia príjmov z IVMDH na účely životného prostredia. Pokiaľ však takéto vopred stanovené pridelenie neexistuje, daň, akou je IVMDH, možno považovať, ako to v podstate uviedol aj generálny advokát v bodoch 25 a 26 svojich návrhov, za daň, ktorej cieľom je samo osebe zabezpečiť ochranu životného prostredia, a teda sledovať špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12, iba ak by bola táto daň navrhnutá, pokiaľ ide o jej štruktúru, najmä o zdanený produkt alebo sadzbu dane, takým spôsobom, že odrádza zdaniteľné osoby od používania minerálnych olejov alebo že podporuje používanie nejakého iného druhu výrobku, ktorý sa považuje za menej škodlivý z hľadiska životného prostredia.
- 33 Zo spisu postúpenému Súdnemu dvoru však nevyplýva, že to je prípad prejednávanej veci, a napokon ani v písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru sa netvrdilo, že takéto sú vlastnosti IVMDH.
- 34 Z toho vyplýva, že za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 92/12, nemožno považovať daň, akou je IVMDH dotknutá vo veci samej, ako to vyplýva z informácií, ktorými disponuje Súdny dvor, že v súčasnosti patrí medzi harmonizované spotrebné dane.
- 35 Následne treba bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, či je splnená druhá podmienka stanovená v uvedenom článku 3 ods. 2 týkajúca sa dodržiavania daňových pravidiel uplatniteľných v oblasti spotrebných daní alebo DPH, rozhodnúť, že toto ustanovenie treba vykladať v tom zmysle, že bráni, aby daň, akou je IVMDH, mohla byť považovaná za daň, ktorá je v súlade s požiadavkami uvedeného ustanovenia.
- 36 Na položené otázky treba preto odpovedať tak, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zavádza daň z maloobchodného predaja minerálnych olejov, akou je IVMDH dotknutá vo veci samej, keďže takúto daň nemožno považovať za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia, pretože cieľ tejto dane, určenej na financovanie výkonu právomocí v oblasti zdravotníctva a životného prostredia dotknutými územnými samosprávnymi celkami, nie je sám osebe zabezpečiť ochranu zdravia a životného prostredia.

O obmedzení časových účinkov rozsudku

- 37 Vo svojich písomných pripomienkach požiadali Generalitat de Catalunya a španielska vláda Súdny dvor o obmedzenie časových účinkov tohto rozsudku v prípade, ak rozhodne, že článok 3 ods. 2 smernice 92/12 bráni zavedeniu dane, akou je IVMDH dotknutá vo veci samej.
- 38 Na podporu svojej žiadosti Generalitat de Catalunya a španielska vláda upriamujú na jednej strane pozornosť Súdneho dvora na vážne finančné následky, ktoré by mal rozsudok s takýmto záverom. IVMDH by totiž viedol k nákladnému sporu. Povinnosť vrátiť túto daň, z ktorej príjem dosiahol okolo 13 miliárd eur medzi rokmi 2002 až 2011, by tak vážne ohrozila financovanie verejného zdravotníctva na území autonómnych spoločenstiev.
- 39 Na druhej strane tvrdia, že vzhľadom na konanie Európskej komisie nadobudli v dobrej viere presvedčenie, že uvedená daň je v súlade s právom Únie. Služby Komisie, ktoré pred zavedením tejto dane španielske orgány konzultovali, v stanovisku, ktoré týmto orgánom doručili 14. júna 2001, možnosť zavedenia dane z minerálnych olejov s účelom financovať právomoci v oblasti zdravotníctva a životného prostredia prenesené na autonómne spoločenstvá nenapadli, ale sa len obmedzili na určenie podmienok, ktoré umožnia zosúladienie IVMDH s právom Únie. Okrem toho španielske súdy nikdy nepochybovali o súlade tejto dane s právom Únie. Navyše konanie o nesplnení povinnosti začaté Komisiou počas roka 2002 je už niekoľko rokov prerušené. Nakoniec po tom, ako Komisia začala toto konanie, španielske orgány základným zákonom č. 2/2012 o rozpočtovej stabilite a finančnej rovnováhe (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) z 27. apríla 2012 (BOE č. 103 z 30. apríla 2012, s. 32653) včlenili IVMDH medzi spotrebné dane z minerálnych olejov.
- 40 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad pravidla práva Únie, ktorý uskutoční Súdny dvor pri výkone svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa musí alebo by sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo súd môže a má uplatňovať dokonca aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku, ktorý určuje na základe žiadosti o výklad, či sú okrem iného splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušným súdom spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného pravidla (pozri najmä rozsudky zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 41; zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 34, ako aj z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 58).
- 41 Pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Únie môže Súdny dvor iba výnimočne pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, aby sa spochybnili právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri najmä rozsudky z 10. januára 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51; z 3. júna 2010, Kalinčev, C-2/09, Zb. s. I-4939, bod 50, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 59).
- 42 Konkrétnejšie, Súdny dvor sa uchýľoval k takémuto riešeniu len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnené považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie (pozri najmä rozsudky z 27. apríla 2006, Richards, C-423/04, Zb. s. I-3585, bod 42; Kalinčev, už citovaný, bod 51, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 60).

- 43 Pokiaľ ide o prvé kritérium týkajúce sa dobrej viery, treba v prejednávanej veci konštatovať, že okrem skutočnosti, že v už citovanom rozsudku EKW a Wein & Co, vyhlásenom počas roka 2000, Súdny dvor už rozhodol o dani s podobnými vlastnosťami ako IVMDH v súvislosti s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12, z tvrdení predložených Generalitat de Catalunya a španielskou vládou nijako nevyplýva, v rozpore s tým, čo tvrdia, že Komisia v akomkoľvek okamihu týmto orgánom naznačila, že IVMDH je v súlade s týmto ustanovením.
- 44 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že stanovisko služieb Komisie, na ktoré sa odvolávajú Generalitat de Catalunya a španielska vláda, jasne uviedlo, že zavedenie dane z minerálnych olejov, ako je navrhovaná španielskymi orgánmi, ktorej sadzba sa mení v závislosti od územia každého autonómneho spoločenstva, je v rozpore s právom Únie. Uvedené služby najmä zdôraznili, že takúto daň je možné pokladať za daň v súlade s článkom 3 ods. 2 smernice 92/12, iba ak by existoval logický súvis medzi sumou tejto dane a zdravotnými problémami alebo problémami pri ochrane životného prostredia, ktoré sa snaží odstrániť, a pod podmienkou, že nevzniká v okamihu uvoľnenia minerálnych olejov na spotrebu. Okrem toho treba konštatovať, že od roku 2003, čiže nasledujúci rok po vstupe do platnosti IVMDH, Komisia začala voči Španielskemu kráľovstvu v súvislosti s touto daňou konanie o nesplnení povinnosti.
- 45 Za týchto podmienok nemožno pripustiť, že Generalitat de Catalunya a španielska vláda konali v dobrej viere, keď ponechali IVMDH v platnosti počas obdobia dlhšieho ako desať rokov. Skutočnosť, že Generalitat de Catalunya a španielska vláda nadobudli presvedčenie, že uvedená daň je v súlade s právom Únie, nemôže toto konštatovanie spochybniť.
- 46 V tomto kontexte nie je relevantná skutočnosť, v rozpore s tým, čo tvrdí španielska vláda, že Komisia tým, že umožnila druhému členskému štátu v roku 2004 povoliť regionálnym orgánom tohto štátu zvýšiť spotrebné dane z minerálnych olejov, prijala daňové opatrenie analogické s opatrením, aké španielske orgány predložili službám Komisie pred prijatím IVMDH.
- 47 Vzhľadom na to, že prvé kritérium uvedené v bode 41 tohto rozsudku nie je splnené, nie je potrebné preskúmať, či je splnené druhé kritérium uvedené v tom istom bode týkajúce sa rizika vážnych ťažkostí.
- 48 Okrem toho treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplývať pre členský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samé osebe časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku (rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 52; z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 68; Kalinčev, už citovaný, bod 52, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 62).
- 49 V opačnom prípade by sa najzávažnejšie porušenia práva Spoločenstva mohli posudzovať priaznivejšie, keďže práve tieto porušenia môžu mať pre členské štáty najzávažnejšie finančné dôsledky. Okrem toho by obmedzenie časových účinkov rozsudku len na základe takýchto úvah viedlo k podstatnému zníženiu súdnej ochrany práv, ktorú z daňovej právnej úpravy Únie daňovníci vyvodzujú (rozsudok z 11. augusta 1995, Roders a i., C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 48).
- 50 Z toho vyplýva, že nie je potrebné obmedziť časovú účinnosť tohto rozsudku.

O trovách

- 51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 3 ods. 2 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zavádza daň z maloobchodného predaja minerálnych olejov, akou je daň z predaja určitých minerálnych olejov (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) dotknutá vo veci samej, keďže takúto daň nemožno považovať za daň, ktorá sleduje špecifický účel v zmysle tohto ustanovenia, pretože cieľ tejto dane, určenej na financovanie výkonu právomocí v oblasti zdravotníctva a životného prostredia dotknutými územnými samosprávnymi celkami, nie je sám osebe zabezpečiť ochranu zdravia a životného prostredia.

Podpisy