Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

27. Februar 2014*

„Indirekte Steuern — Verbrauchsteuern — Richtlinie 92/12/EWG — Art. 3 Abs. 2 — Mineralöle — Steuer auf den Einzelhandelsverkauf — Begriff ‚besondere Zielsetzung' — Übertragung von Zuständigkeiten auf die Autonomen Gemeinschaften — Finanzierung — Im Voraus festgelegte Verwendung — Ausgaben für die Gesundheitsversorgung und die Umwelt"

In der Rechtssache C-82/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanien) mit Entscheidung vom 29. November 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Februar 2012, in dem Verfahren

Transportes Jordi Besora SL

gegen

Generalitat de Catalunya

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter C. G. Fernlund und A. Ó Caoimh (Berichterstatter), der Richterin C. Toader und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. Juni 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Transportes Jordi Besora SL, vertreten durch C. Jover Ribalta und I. Mallol Bosch, abogadas,

— der Generalitat de Catalunya, vertreten durch M. Nieto García und N. París Doménech, abogadas de la Generalitat,

— der spanischen Regierung, vertreten durch N. Díaz Abad als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch G. Papagianni als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

— der französischen Regierung, vertreten durch J.-S. Pilczer als Bevollmächtigten,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch A. Cunha, L. Inez Fernandes und R. Collaço als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls und J. Baquero Cruz als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 24. Oktober 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Transportes Jordi Besora SL (im Folgenden: TJB) und der Generalitat de Catalunya wegen einer Entscheidung der Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragona (Amt für Verbrauchsteuerverwaltung von Tarragona, im Folgenden: Amt für Verbrauchsteuerverwaltung), mit der TJB die Erstattung der Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, im Folgenden: IVMDH) verweigert wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 In Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 92/12 heißt es:

„(1) Diese Richtlinie findet auf Gemeinschaftsebene Anwendung auf die folgenden in den einschlägigen Richtlinien definierten Waren:

— Mineralöle,

…

(2) Auf die in Absatz 1 genannten Waren können andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung erhoben werden, sofern diese Steuern die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten.“

Spanisches Recht

4 Mit Art. 9 des Gesetzes 24/2001 über steuer-, verwaltungs- und sozialrechtliche Maßnahmen (Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) vom 27. Dezember 2001 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001, S. 50493) in der durch Art. 7 des Gesetzes 53/2002 über steuer-, verwaltungs- und sozialrechtliche Maßnahmen (Ley 53/2002 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) vom 30. Dezember 2002 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2002, S. 46086) geänderten Fassung (im Folgenden: Gesetz 24/2001) wurde im spanischen Recht die IVMDH eingeführt, die am 1. Januar 2002 in Kraft trat.

5 Art. 9 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 des Gesetzes 24/2001 lautet:

„1. Die [IVMDH] ist eine indirekte Abgabe auf [den] Verbrauch [bestimmter Mineralöle], die auf einer einzigen Stufe auf Einzelhandelsverkäufe von Waren, die in ihren sachlichen Anwendungsbereich fallen, nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesetzes erhoben wird.

2. Die Übertragung der Steuer auf die Autonomen Gemeinschaften wird durch die Vorschriften über die Übertragung von Steuern des Staates auf die Autonomen Gemeinschaften geregelt; der Umfang und die Voraussetzungen werden für jede Autonome Gemeinschaft durch das Übertragungsgesetz der jeweiligen Gemeinschaft geregelt.

3. Die Einnahmen aus dieser Steuer werden in vollem Umfang zur Finanzierung von Ausgaben im Gesundheitswesen verwendet, die an landesweit festgelegten objektiven Kriterien ausgerichtet sind. Unbeschadet dessen kann der Anteil der Einnahmen, der sich aus den Steuersätzen der Autonomen Gemeinschaften ergibt, zur Finanzierung von Umweltmaßnahmen verwendet werden, die an derselben Art von Kriterien ausgerichtet sein müssen."

6 Nach Art. 9 Abs. 3 des genannten Gesetzes handelt es sich bei den Mineralölen, die in den sachlichen Anwendungsbereich der IVMDH fallen, insbesondere um Benzin, Diesel, Heizöl und Kerosin, das nicht als Heizstoff verwendet wird.

7 Nach Art. 9 Abs. 4 Nr. 1 des genannten Gesetzes sind unter Einzelhandelsverkäufen folgende Vorgänge zu verstehen:

„a) Verkauf oder Lieferung von in den sachlichen Anwendungsbereich fallenden Waren, die zum unmittelbaren Verbrauch durch die Käufer bestimmt sind. Jedenfalls als ‚Einzelhandelsverkäufe' werden Verkäufe angesehen, die in öffentlichen Einzelhandelsverkaufslokalen im Sinne von Nr. 2 Buchst. a dieses Absatzes erfolgen, unabhängig davon, welche Bestimmung die Käufer den gekauften Waren geben;

b) Einfuhr und innergemeinschaftlicher Erwerb von in den sachlichen Anwendungsbereich fallenden Waren, wenn sie unmittelbar zum Verbrauch durch den Importeur oder den Erwerber in einer Einrichtung für den Eigenverbrauch bestimmt sind."

8 Art. 9 Abs. 8 des Gesetzes 24/2001 bestimmt die Entstehung der IVMDH wie folgt:

„1. Die Steuer entsteht mit der Auslieferung der in ihren sachlichen Anwendungsbereich fallenden Ware an den Erwerber bzw. mit der Entnahme dieser Ware zum Eigenverbrauch, sofern das Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Abs. 20 des Gesetzes 38/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Verbrauchsteuern beendet ist.

2. Bei Einfuhren im Sinne von Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b entsteht die Steuer, wenn die in den sachlichen Anwendungsbereich fallenden Waren den Importeuren zur Verfügung gestellt werden, vorausgesetzt, dass die Überführung der genannten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr und das Verfahren der Steueraussetzung im Sinne von Art. 4 Abs. 20 des Gesetzes 38/1992 beendet sind."

9 Art. 9 Abs. 9 des Gesetzes 24/2001 bestimmt insbesondere, dass Bemessungsgrundlage das Volumen der steuerpflichtigen Waren ist.

10 Art. 9 Abs. 10 dieses Gesetzes definiert den Steuersatz folgendermaßen:

„1. Der auf die jeweilige Ware anzuwendende Steuersatz ergibt sich aus der Summe des staatlichen Steuersatzes und des Steuersatzes der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft.

2. Staatlicher Steuersatz:

…

3. Der Steuersatz der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft wird nach Maßgabe des Gesetzes [21/2001] zur Regelung der … steuer- und verwaltungsrechtlichen Maßnahmen des neuen Systems zur Finanzierung der Autonomen Gemeinschaften und Autonomen Städte [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, vom 27. Dezember 2001 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001, S. 50383)] von der Autonomen Gemeinschaft festgelegt. Hat eine Autonome Gemeinschaft keinen Steuersatz festgelegt, wird nur der staatliche Steuersatz angewandt.

…“

11 Art. 9 Abs. 11 des Gesetzes 24/2001 bestimmt, dass der Steuerpflichtige den Betrag der geschuldeten Steuer auf den Erwerber der Waren abzuwälzen hat, der die Steuer zu tragen hat, soweit nicht der Steuerpflichtige Endverbraucher ist.

12 Die IVMDH wurde gemäß dem Gesetz 21/2001 auf die Autonomen Gemeinschaften übertragen.

13 Der autonom festgelegte Steuersatz der IVMDH, der seit dem 4. August 2004 in der Autonomen Gemeinschaft Katalonien anwendbar ist, wird durch das Gesetz 7/2004 über steuer- und verwaltungsrechtliche Maßnahmen (Ley 7/2004 de medidas fiscales y administrativas) vom 16. Juli 2004 (BOE Nr. 235 vom 29. September 2004, S. 32391) festgesetzt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 TJB, ein im Gebiet der Autonomen Gemeinschaft Katalonien niedergelassenes Gütertransportunternehmen, zahlte als Endverbraucher einen Betrag von 45 632,38 Euro als IVMDH für die Steuerjahre 2005 bis 2008.

15 Am 30. November 2009 beantragte TJB beim Amt für Verbrauchsteuerverwaltung die Erstattung des genannten Betrags mit der Begründung, dass die IVMDH gegen Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 verstoße, da diese Steuer ein rein budgetäres Ziel verfolge und weder die Struktur der unionsrechtlichen Regelung im Bereich der Mehrwertsteuer beachte noch diejenige im Bereich der Verbrauchsteuern.

16 Mit Entscheidung vom 1. Dezember 2009 lehnte das Amt für Verbrauchsteuerverwaltung Especiales den Antrag ab.

17 Mit Entscheidung vom 10. Juni 2010 wies das Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Regionales Wirtschaftsverwaltungsgericht von Katalonien) die Klage von TJB gegen die Entscheidung des Amts für Verbrauchsteuerverwaltung ab.

18 Das Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Oberster Gerichtshof von Katalonien), bei dem Rechtsmittel gegen diese Entscheidung eingelegt worden ist, hat Zweifel an der Vereinbarkeit der IVMDH mit Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12. Es möchte insbesondere wissen, ob davon auszugehen sei, dass diese Steuer eine besondere Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung habe, da sie dazu bestimmt sei – neben möglichen Umweltausgaben –, die neuen auf die Autonomen Gemeinschaften im Gesundheitsbereich übertragenen Zuständigkeiten zu finanzieren, obwohl die durch die genannte Richtlinie geschaffene Verbrauchsteuer bereits darauf gerichtet sei, die Gesundheit und die Umwelt zu schützen. Das vorlegende Gericht vertritt außerdem die Ansicht, dass die Bestimmungen über die

Entstehung der IVMDH weder die Grundsätze der Verbrauchsteuern beachteten, da die IVMDH mit dem Verkauf an den Endverbraucher entstehe, noch die Grundsätze der Mehrwertsteuer, da die IVMDH nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben werde.

19 Unter diesen Umständen hat das Tribunal Superior de Justicia de Cataluña beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 und insbesondere die Voraussetzung der „besonderen Zielsetzung“ einer bestimmten Steuer

   a) dahin auszulegen, dass diese Bestimmung verlangt, dass das verfolgte Ziel nicht mit einer anderen harmonisierten Steuer erreicht werden kann;

   b) dahin auszulegen, dass eine rein budgetäre Zielsetzung vorliegt, wenn eine bestimmte Abgabe gleichzeitig mit der Übertragung von Zuständigkeiten auf Autonome Gemeinschaften eingeführt worden ist, auf die wiederum die Erträge aus der Erhebung dieser Abgabe übertragen werden, damit sie einen Teil der aus den übertragenen Zuständigkeiten resultierenden Kosten bestreiten können, wobei die Autonomen Gemeinschaften unterschiedliche Steuersätze für ihr Gebiet einführen können?

   c) Sollte die vorhergehende Frage verneint werden: Ist der Begriff der „besonderen Zielsetzung“ dahin auszulegen, dass sie sich auf ein einziges Ziel bezieht, oder ist es vielmehr zulässig, mehrere verschiedene Ziele zu verfolgen, zu denen auch das rein budgetäre Ziel der Finanzierung bestimmter Zuständigkeiten gehört?

   d) Sollte die vorhergehende Frage dahin beantwortet werden, dass es zulässig ist, mehrere Ziele zu verfolgen: Welchen Grad an Bedeutung muss ein bestimmtes Ziel im Hinblick auf Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 haben, damit die Voraussetzung erfüllt ist, dass die Abgabe einer „besonderen Zielsetzung“ im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs dient, und nach welchen Kriterien richtet sich die Abgrenzung der hauptsächlichen von der untergeordneten Zielsetzung?

2. Steht Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 und insbesondere die Bedingung, dass die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Steuerentstehung beachtet werden müssen,

   a) einer indirekten nicht harmonisierten Steuer (wie der IVMDH), die anders als die harmonisierte Steuer (Impuesto sobre Hidrocarburos, die erhoben wird, wenn die Waren das letzte Steuerlager verlassen) oder die Mehrwertsteuer (die zwar auch beim Einzelhandelsverkauf an den Endverbraucher erhoben wird, aber auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe geschuldet wird) nur auf der Stufe des Verkaufs des Treibstoffs an den Endverbraucher erhoben wird, entgegen, da sie nicht – mit den Worten des Urteils vom 9. März 2000, EKW und Wein & Co. (C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Rn. 47) – einer dieser beiden Besteuerungstechniken, wie sie im Unionsrecht ausgestaltet sind, strukturell entspricht?

   b) Sollte die vorhergehende Frage verneint werden: Ist davon auszugehen, dass die Bedingung der Beachtung der genannten Grundsätze, ohne dass im Hinblick auf die Entstehung der Steuer Übereinstimmungen bestehen müssen, bereits erfüllt ist, weil die indirekte nicht harmonisierte Steuer (in diesem Fall die IVMDH) keine Auswirkungen auf den normalen Mechanismus der Entstehung der Verbrauchsteuern bzw. der Mehrwertsteuer hat, und zwar in dem Sinne, dass sie ihn weder behindert noch erschwert?

Zu den Vorlagefragen

20 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, durch die eine Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von Mineralölen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende IVMDH eingeführt wird.

21 Nach Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 können auf Mineralöle andere indirekte Steuern als die durch diese Richtlinie eingeführte Verbrauchsteuer erhoben werden, sofern diese Steuern eine oder mehrere besondere Zielsetzungen verfolgen und die Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage sowie die Berechnung, die Steuerentstehung und die steuerliche Überwachung beachten (vgl. Urteil EKW und Wein & Co., Rn. 30).

22 Bei diesen beiden Voraussetzungen, durch die verhindert werden soll, dass der Handelsverkehr durch zusätzliche indirekte Steuern übermäßig behindert wird (Urteile vom 24. Februar 2000, Kommission/Frankreich, C-434/97, Slg. 2000, I-1129, Rn. 26, sowie EKW und Wein & Co., Rn. 46), handelt es sich, wie bereits aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung hervorgeht, um kumulative Voraussetzungen.

23 Zur ersten der beiden Voraussetzungen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter einer besonderen Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 eine Zielsetzung zu verstehen ist, die andere als reine Haushaltszwecke verfolgt (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Rn. 19, EKW und Wein & Co., Rn. 31, und vom 10. März 2005, Hermann, C-491/03, Slg. 2005, I-2025, Rn. 16).

24 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Einnahmen aus der IVMDH den Autonomen Gemeinschaften zugewiesen worden sind, um die Ausübung bestimmter Zuständigkeiten dieser Gemeinschaften zu finanzieren. Wie aus den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen hervorgeht, ergibt sich der Satz dieser Steuer aus der Summe des auf nationaler Ebene festgesetzten Steuersatzes und des von der jeweiligen Autonomen Gemeinschaft festgesetzten Steuersatzes.

25 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass die Stärkung der Autonomie einer Gebietskörperschaft durch die Einräumung der Befugnis zur Steuererhebung eine rein fiskalische Zielsetzung darstellt, die als solche keine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 darstellt (Urteil EKW und Wein & Co., Rn. 33).

26 Die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung, unterstützt durch die griechische und die französische Regierung, betonen jedoch, dass die Einnahmen aus der IVMDH den Autonomen Gemeinschaften nicht allgemein mit der rein budgetären Zielsetzung einer Stärkung ihrer Finanzkraft zugewiesen würden, sondern mit dem Ziel, die Belastung auszugleichen, die ihnen aus der Ausübung der im Gesundheits- und im Umweltbereich übertragenen Zuständigkeiten entstanden sei. Nach Art. 9 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes 24/2001 seien nämlich die Einnahmen aus dieser Steuer, die sich aus dem auf nationaler Ebene festgesetzten Steuersatz und aus dem durch die jeweilige Autonome Gemeinschaft festgesetzten Steuersatz ergäben, zwingend für die Finanzierung von Ausgaben im Gesundheitswesen zu verwenden, während der Anteil der Einnahmen, der sich aus dem letztgenannten Steuersatz ergebe, gegebenenfalls zur Finanzierung von Ausgaben im Umweltbereich verwendet werden könne. Im Unterschied zur Verbrauchsteuer, die speziell auf die Erzielung rein budgetärer Einnahmen gerichtet sei, trage die IVMDH durch ihre Ausgestaltung und ihre Auswirkungen zur besonderen Zielsetzung der Verringerung der Kosten bei, die der Allgemeinheit durch den Mineralölverbrauch entstünden.

27 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass jede Steuer notwendigerweise eine budgetäre Zielsetzung verfolgt und deshalb der bloße Umstand, dass eine Steuer wie die IVMDH ein budgetäres Ziel verfolgt, als solcher nicht ausreichen kann, um auszuschließen, dass diese Steuer auch eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 hat, denn andernfalls würde diese Bestimmung ausgehöhlt (vgl. in diesem Sinne Urteil EKW und Wein & Co., Rn. 33).

28 Im Übrigen kann entsprechend den Ausführungen des Generalanwalts in den Nrn. 26 und 27 seiner Schlussanträge der Umstand, dass die Einnahmen aus einer Steuer wie der IVMDH im Voraus dafür bestimmt werden, dass regionale Behörden wie die Autonomen Gemeinschaften Zuständigkeiten finanzieren, die der Staat auf sie im Gesundheits- und im Umweltbereich übertragen hat, einen Gesichtspunkt darstellen, der für die Feststellung, ob eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 vorliegt, zu berücksichtigen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil EKW und Wein & Co., Rn. 35).

29 Eine derartige Zweckbestimmung, die sich aus einer bloßen internen Organisationsvorschrift für den Haushalt eines Mitgliedstaats ergibt, kann dabei jedoch als solche nicht genügen, da jeder Mitgliedstaat unabhängig von der Zielsetzung vorschreiben kann, die Einnahmen aus einer Steuer zur Finanzierung bestimmter Ausgaben zu verwenden. Andernfalls könnte jede Zielsetzung als besonders im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 angesehen werden, was der durch diese Richtlinie eingeführten harmonisierten Verbrauchsteuer jede praktische Wirksamkeit nähme und gegen den Grundsatz verstieße, dass eine Ausnahmebestimmung wie Art. 3 Abs. 2 eng ausgelegt werden muss.

30 Damit bei einer Steuer wie der IVMDH von einer besonderen Zielsetzung im Sinne der genannten Bestimmung ausgegangen werden kann, muss sie vielmehr selbst darauf gerichtet sein, den Gesundheits- und den Umweltschutz zu gewährleisten. Wie der Generalanwalt in den Nrn. 28 und 29 seiner Schlussanträge sinngemäß festgestellt hat, wäre dies insbesondere der Fall, wenn die Einnahmen aus dieser Steuer zwingend dafür zu verwenden wären, die sozialen und die umweltbezogenen Kosten zu senken, die auf spezifische Weise mit dem Verbrauch der mit der Steuer belasteten Mineralöle zusammenhängen, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Verwendung der Einnahmen und der Zielsetzung der fraglichen Steuer bestünde.

31 Im Ausgangsverfahren ist jedoch unstrittig, dass die Einnahmen aus der IVMDH von den Autonomen Gemeinschaften für gesundheitsbezogene Ausgaben im Allgemeinen und nicht für gesundheitsbezogene Ausgaben, die auf spezifische Weise mit dem Verbrauch der besteuerten Mineralöle zusammenhängen, verwendet werden müssen. Solche allgemeinen Ausgaben können aber durch die Einnahmen aus jedweder Steuer finanziert werden.

32 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen geht zudem hervor, dass die in Rede stehende nationale Regelung keinen Mechanismus vorsieht, durch den die Verwendung der Einnahmen aus der IVMDH zu Umweltzwecken im Voraus festgelegt würde. Ohne eine solche im Voraus vorgenommene Festlegung der Verwendung kann aber bei einer Steuer wie der IVMDH – wie dies der Generalanwalt in den Nrn. 25 und 26 seiner Schlussanträge sinngemäß festgestellt hat – nur dann davon ausgegangen werden, dass sie selbst auf die Gewährleistung des Umweltschutzes gerichtet ist und folglich eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 verfolgt, wenn diese Steuer hinsichtlich ihrer Struktur, insbesondere des Steuergegenstands und des Steuersatzes, derart gestaltet ist, dass sie die Steuerpflichtigen davon abhält, Mineralöle zu verwenden, oder die Verwendung anderer Erzeugnisse mit weniger schädlichen Auswirkungen auf die Umwelt fördert.

33 Aus den dem Gerichtshof übermittelten Akten geht jedoch nicht hervor, dass dies im Ausgangsrechtsstreit der Fall wäre. Auch in den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wurde in keiner Weise geltend gemacht, dass die IVMDH derart ausgestaltet sei.

34 Daraus folgt, dass bei einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden IVMDH, die nach den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen gegenwärtig vom Satz der harmonisierten Verbrauchsteuer umfasst ist, nicht davon ausgegangen werden kann, dass sie eine besondere Zielsetzung im Sinne von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 verfolgt.

35 Folglich ist – ohne dass es notwendig wäre, zu prüfen, ob die zweite Voraussetzung in Art. 3 Abs. 2 der genannten Richtlinie, nämlich die Beachtung der Besteuerungsgrundsätze der Verbrauchsteuern oder der Mehrwertsteuer, erfüllt ist – der Schluss zu ziehen, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er es ausschließt, eine Steuer wie die IVMDH als im Einklang mit den Erfordernissen dieser Bestimmung stehend anzusehen.

36 Daher ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, durch die eine Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von Mineralölen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende IVMDH eingeführt wird, denn bei einer solchen Steuer kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie eine besondere Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, da diese Steuer, die dazu bestimmt ist, die Ausübung der Zuständigkeiten der betroffenen Gebietskörperschaften im Gesundheits- und im Umweltbereich zu finanzieren, nicht selbst darauf gerichtet ist, den Gesundheits- und den Umweltschutz zu gewährleisten.

Zur zeitlichen Beschränkung der Wirkungen des Urteils

37 In ihren schriftlichen Erklärungen haben die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung beantragt, die Wirkungen des vorliegenden Urteils zeitlich zu beschränken, falls der Gerichtshof feststellen sollte, dass Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 der Einführung einer Steuer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden IVMDH entgegensteht.

38 Die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung weisen den Gerichtshof zur Stützung ihres Antrags auf die schwerwiegenden finanziellen Folgen hin, die ein Urteil hätte, das eine solche Feststellung enthält. Die IVMDH habe in der Tat zu zahlreichen Verfahren geführt. Aber die Verpflichtung zur Erstattung dieser Steuer, deren Aufkommen im Zeitraum von 2002 bis 2011 sich auf ungefähr 13 Mrd. Euro belaufen habe, würde die Finanzierung der öffentlichen Gesundheit in den Autonomen Gemeinschaften gefährden.

39 Außerdem machen sie geltend, dass sie angesichts des Verhaltens der Europäischen Kommission guten Glaubens zu der Überzeugung gelangt seien, dass die genannte Steuer mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Die Dienststellen der Kommission, die von den spanischen Behörden vor der Einführung dieser Steuer konsultiert worden seien, hätten in ihren am 14. Juni 2001 den spanischen Behörden übermittelten Gutachten nicht die Möglichkeit in Abrede gestellt, eine Steuer auf Mineralöle einzuführen, die darauf abziele, die auf die Autonomen Gemeinschaften übertragenen Zuständigkeiten im Gesundheits- und im Umweltbereich zu finanzieren, sondern hätten sich darauf beschränkt, die Voraussetzungen festzulegen, unter denen die IVMDH mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht werden könne. Auch die spanischen Gerichte hätten zu keinem Zeitpunkt die Vereinbarkeit dieser Steuer mit dem Unionsrecht angezweifelt. Zudem sei das von der Kommission im Jahr 2002 eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren seit mehreren Jahren ausgesetzt. Schließlich hätten die spanischen Behörden nach der Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission mit dem Organgesetz 2/2012 über die Haushaltsstabilität und die Rentabilität (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) vom 27. April 2012 (BOE Nr. 103 vom 30. April 2012, S. 32653) die IVMDH in die Verbrauchsteuer auf Mineralöle integriert.

40 Nach ständiger Rechtsprechung wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen

und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschrift betreffenden Streit vorliegen (vgl. u. a. Urteile vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis, C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131, Rn. 41, vom 6. März 2007, Meilicke u. a., C-292/04, Slg. 2007, I-1835, Rn. 34, und vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, Rn. 58).

41 Nur ganz ausnahmsweise kann der Gerichtshof aufgrund des allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit beschränken, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (vgl. u. a. Urteile vom 10. Januar 2006, Skov und Bilka, C-402/03, Slg. 2006, I-199, Rn. 51, vom 3. Juni 2010, Kalinchev, C-2/09, Slg. 2010, I-4939, Rn. 50, und Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 59).

42 Der Gerichtshof hat auf diese Lösung nur unter ganz bestimmten Umständen zurückgegriffen, namentlich, wenn eine Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und wenn sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit dem Unionsrecht unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Unionsbestimmungen bestand, zu der eventuell auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hatte (vgl. insbesondere Urteile vom 27. April 2006, Richards, C-423/04, Slg. 2006, I-3585, Rn. 42, Kalinchev, Rn. 51, und Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 60).

43 Zum ersten Kriterium, dem guten Glauben, ist im vorliegenden Fall festzustellen, dass nicht nur der Gerichtshof bereits im Jahr 2000 im Urteil EKW und Wein & Co. anhand von Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 über eine Steuer mit vergleichbaren Merkmalen wie die IVMDH entschieden hat, sondern außerdem entgegen dem Vorbringen der Generalitat de Catalunya und der spanischen Regierung in keiner Weise aus den von diesen Behörden vorgelegten Dokumenten hervorgeht, dass ihnen die Kommission zu irgendeinem Zeitpunkt mitgeteilt hätte, dass die IVMDH mit dieser Bestimmung vereinbar sei.

44 Hierzu ist anzumerken, dass das Gutachten der Dienststellen der Kommission, auf das sich die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung stützen, eindeutig zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Einführung einer Steuer auf Mineralöle mit einem je nach Autonomer Gemeinschaft unterschiedlichen Betrag, wie sie von den spanischen Behörden vorgeschlagen wurde, gegen das Unionsrecht verstoße. Die Dienststellen der Kommission betonten insbesondere, dass eine solche Steuer nur dann als mit Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12 vereinbar angesehen werden könne, wenn ein kohärenter Zusammenhang zwischen dem Betrag dieser Steuer und den Gesundheits- und Umweltschutzproblemen, die sie beseitigen solle, bestehe und sie nicht zum Zeitpunkt der Überführung von Mineralölen in den steuerrechtlich freien Verkehr entstehe. Außerdem ist festzustellen, dass die Kommission im Jahr 2003, also dem auf das Inkrafttreten der IVMDH folgenden Jahr, wegen dieser Steuer ein Vertragsverletzungsverfahren gegen das Königreich Spanien eingeleitet hat.

45 Unter diesen Voraussetzungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Generalitat de Catalunya und die spanische Regierung gutgläubig handelten, als sie die IVMDH während eines Zeitraums von mehr als zehn Jahren aufrechterhielten. Dass sie angeblich zu der Überzeugung gelangt sind, diese Steuer sei mit dem Unionsrecht vereinbar, kann diese Feststellung nicht in Frage stellen.

46 Entgegen dem Vorbringen der spanischen Regierung ist in diesem Zusammenhang irrelevant, dass die Kommission, indem sie einem anderen Mitgliedstaat im Jahr 2004 erlaubt habe, seine Regionalbehörden zu einer Erhöhung der Verbrauchsteuern auf Mineralöle zu ermächtigen, eine Steuermaßnahme akzeptiert habe, die jener entspreche, die die spanischen Behörden den Dienststellen der Kommission vor der Einführung der IVMDH vorgelegt hätten.

47 Da das erste in Rn. 41 des vorliegenden Urteils genannte Kriterium nicht erfüllt ist, braucht nicht geprüft zu werden, ob das zweite Kriterium, nämlich die Gefahr schwerwiegender Störungen, erfüllt ist.

48 Dennoch ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einem im Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat ergeben könnten, für sich allein nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils rechtfertigen (Urteile vom 20. September 2001, Grzelczyk, C-184/99, Slg. 2001, I-6193, Rn. 52, und vom 15. März 2005, Bidar, C-209/03, Slg. 2005, I-2119, Rn. 68, Kalinchev, Rn. 52, und Santander Asset Management SGIIC u. a., Rn. 62).

49 Wäre dies nicht so, würden die schwersten Verstöße günstiger behandelt, da sie es sind, die die bedeutendsten finanziellen Auswirkungen für die Mitgliedstaaten haben können. Zudem würde eine allein auf diese Art von Erwägungen gestützte zeitliche Beschränkung der Wirkungen eines Urteils darauf hinauslaufen, dass der gerichtliche Schutz der Rechte, die die Steuerpflichtigen aus den Steuervorschriften der Union herleiten, wesentlich eingeschränkt wäre (Urteil vom 11. August 1995, Roders u. a., C-367/93 bis C-377/93, Slg. 1995, I-2229, Rn. 48).

50 Demnach sind die Wirkungen des vorliegenden Urteils nicht zeitlich zu beschränken.

Kosten

51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, durch die eine Steuer auf den Einzelhandelsverkauf von Mineralölen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuer auf den Einzelhandelsverkauf bestimmter Mineralöle (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) eingeführt wird, denn bei einer solchen Steuer kann nicht davon ausgegangen werden, dass sie eine besondere Zielsetzung im Sinne dieser Bestimmung verfolgt, da diese Steuer, die dazu bestimmt ist, die Ausübung der Zuständigkeiten der betroffenen Gebietskörperschaften im Gesundheits- und im Umweltbereich zu finanzieren, nicht selbst darauf gerichtet ist, den Gesundheits- und den Umweltschutz zu gewährleisten.

Unterschriften