Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä helmikuuta 2014*

Välilliset verot — Valmisteverot — Direktiivi 92/12/ETY — 3 artiklan 2 kohta — Kivennäisöljyt — Vähittäiskaupasta kannettava vero — Erityistarkoituksen käsite — Toimivallan siirtäminen itsehallintoalueille — Rahoittaminen — Verotuottojen kohdentaminen ennalta määrättyyn tarkoitukseen — Terveydenhuoltoon ja ympäristöön liittyvien menojen rahoittaminen

Asiassa C-82/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Espanja) on esittänyt 29.11.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.2.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Transportes Jordi Besora SL

vastaan

Generalitat de Catalunya,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari), C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.6.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Transportes Jordi Besora SL, edustajinaan abogada C. Jover Ribalta ja abogada I. Mallol Bosch,

— Generalitat de Catalunya, edustajinaan abogada de la Generalitat M. Nieto García ja abogada de la Generalitat N. París Doménech,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään N. Díaz Abad,

— Kreikan hallitus, asiamiehenään G. Papagianni,

— Ranskan hallitus, asiamiehenään J.-S. Pilczer,

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.

— Portugalin hallitus, asiamiehinään A. Cunha, L. Inez Fernandes ja R. Collaço,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja J. Baquero Cruz,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) 3 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Transportes Jordi Besora SL (jäljempänä TJB) ja Generalitat de Catalunya ja jossa on kyseessä Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Tarragonan (Tarragonan valmisteverotoimisto, jäljempänä valmisteverotoimisto) päätös olla palauttamatta kantajalle tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettua veroa (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, jäljempänä IVMDH).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

— kivennäisöljyt,

– –

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta [oikeammin: verosaatavan syntymistä] ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.”

Espanjan oikeus

4 Espanjan lainsäätäjä otti verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 27.12.2001 annetun lain 24/2001 (Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50493), sellaisena kuin se on muutettuna verotuksellisista, hallinnollisista ja sosiaalisista toimenpiteistä 30.12.2002 annetun lain 53/2002 (Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) (BOE nro 313, 31.12.2002, s. 46086; jäljempänä laki 24/2001) 7 §:llä, 9 §:llä käyttöön IVMDH:n; mainittu vero tuli voimaan 1.1.2002.

5 Lain 24/2001 9 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. [IVMDH] on luonteeltaan [tiettyjen kivennäisöljyjen] kulutukseen kohdistuva välillinen vero, jota kannetaan vain yhdessä vaiheessa sen aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden vähittäiskaupasta siten kuin tässä laissa säädetään.

2. Veron siirtämisestä itsehallintoalueille säädetään valtion verojen siirtoa itsehallintoalueille koskevissa säännöksissä, ja soveltamisalasta ja -edellytyksistä kunkin itsehallintoalueen osalta säädetään kussakin siirtoa koskevassa laissa.

3. Tästä verosta kertyvät tulot käytetään kokonaisuudessaan terveydenhuollon rahoittamiseen valtakunnallisesti asetettujen objektiivisten kriteerien mukaisesti. Edellä esitetystä huolimatta itsehallintoalueen verokannasta kertynyt tulojen osa voidaan käyttää ympäristötoimenpiteiden rahoittamiseen samojen objektiivisten kriteerien mukaisesti.”

6 Saman lain 9 §:n 3 momentin mukaan IVMDH:n soveltamisalaan kuuluvia kivennäisöljyjä ovat erityisesti bensiini, dieselöljy, polttoöljy ja paloöljy, jota ei käytetä lämmityspolttoaineena.

7 Kyseisen lain 9 §:n 4 momentin 1 kohdan mukaan vähittäismyynnillä tarkoitetaan seuraavia liiketoimia:

”a) aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien, ostajien suoraan kulutukseen tarkoitettujen tuotteiden myynti ja luovutus. Vähittäismyyntinä pidetään joka tapauksessa myyntiä edellä 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuissa vähittäismyyntiliikkeissä, riippumatta siitä, mihin tarkoitukseen tuotteet ostetaan.

b) aineelliseen soveltamisalaan kuuluvien tuotteiden maahantuonnit ja yhteisöhankinnat, kun tuotteet on tarkoitettu suoraan maahantuojan tai hankkijan kulutettaviksi niiden omaan kulutukseen tarkoitetuissa tiloissa.”

8 Lain 24/2001 9 §:n 8 momentissa määritetään IVMDH:n verosaatavan syntyminen seuraavasti:

”1. Verosaatava syntyy, kun veron aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat tuotteet luovutetaan ostajille tai ne otetaan omaan käyttöön, edellyttäen, että valmisteveroista 28.12.1992 annetun lain 38/1992 4 §:n 20 momentissa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen on päättynyt.

2. Edellä 4 momentin 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen maahantuontien osalta verosaatava syntyy, kun veron aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat tuotteet annetaan maahantuojien käyttöön, edellyttäen, että mainittujen tuotteiden kulutusta varten toteutettu maahantuonti ja lain 38/1992 4 §:n 20 momentissa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän soveltaminen ovat päättyneet.”

9 Lain 24/2001 9 §:n 9 momentissa säädetään erityisesti, että veron perusteena on veronalaisten tuotteiden tilavuus.

10 Saman lain 9 §:n 10 momentissa määritetään verokanta seuraavasti:

”1. Kuhunkin verotettavaan tuotteeseen sovellettava verokanta muodostuu valtion ja [vastaavan itsehallintoalueen] verokantojen summasta.

2. Valtion verokanta on seuraava:

– –

3. Itsehallintoalueen verokanta on se, jonka itsehallintoalue on hyväksynyt itsehallintoalueiden ja autonomisten kaupunkien uuden järjestelmän verotuksellisista ja hallinnollisista toimenpiteistä [27.12.2001] annetun lain [21/2001] [(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) (BOE nro 313, 31.12.2001, s. 50383)], mukaisesti. Jos itsehallintoalue ei ole hyväksynyt mitään verokantaa, verokantana on pelkkä valtion verokanta.

_ _”

11 Lain 24/2001 9 §:n 11 momentissa säädetään, että verovelvollisten on vyörytettävä kannettavan veron määrä tuotteiden ostajien maksettavaksi ja nämä ovat velvollisia vastaamaan siitä, paitsi siinä tapauksessa, että verovelvollinen on tuotteiden loppukäyttäjä.

12 IVMDH siirrettiin itsehallintoalueille lailla 21/2001.

13 Katalonian itsehallintoalueella 1.8.2004 lukien IVMDH:n osalta sovellettava itsehallintoalueen verokanta vahvistetaan verotuksellisista ja hallinnollisista toimenpiteistä 16.7.2004 annetulla lailla 7/2004 (Ley 7/2004, de medidas fiscales y administrativas) (BOE nro 235, 29.9.2004, s. 32391).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 TJB, joka on Katalonian itsehallintoalueelle sijoittautunut tavarankuljetustoimintaa harjoittava yritys, maksoi loppukuluttajana 45 632,38 euroa IVMDH-veroa verovuosilta 2005–2008.

15 TJB esitti 30.11.2009 valmisteverotoimistolle mainitun määrän palauttamista koskevan hakemuksen sillä perusteella, että kyseinen yhtiö katsoi, että IVMDH on direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan vastainen, koska tällä verolla on puhtaasti julkistaloudellinen tarkoitus ja koska vero ei verosaatavan syntymisen osalta noudata arvonlisäveroa eikä valmisteveroa koskevan unionin säännöstön rakennetta.

16 Valmisteverotoimisto hylkäsi hakemuksen 1.12.2009 tekemällään päätöksellä.

17 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Katalonian kauppa- ja hallintoasioita käsittelevä alueellinen tuomioistuin) hylkäsi 10.6.2010 tekemällään päätöksellä TJB:n mainitusta päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen.

18 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Katalonian alueen ylimmän oikeusasteen tuomioistuin), jolta on haettu muutosta asiassa, ilmaisee epäilyksensä IVMDH:n yhteensopivuudesta direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan kanssa. Se pohtii erityisesti, voidaanko tällä verolla katsoa olevan mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, koska sillä on tarkoitus rahoittaa – mahdollisten ympäristöön liittyvien menojen lisäksi – itsehallintoalueille terveyden alalla siirretyn uuden toimivallan käyttö, vaikka mainitulla direktiivillä käyttöön otetun valmisteveron tarkoituksena on jo suojella terveyttä ja ympäristöä. Kyseinen tuomioistuin katsoo lisäksi, että IVMDH:n verosaatavan syntyä koskevissa säännöissä ei noudateta valmisteveroja koskevia sääntöjä, koska verosaatava syntyy, kun tuote myydään loppukuluttajalle, eikä arvonlisäveroa koskevia sääntöjä, koska mainittua veroa ei kanneta jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa.

19 Tässä tilanteessa Tribunal Superior de Justicia de Cataluña päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) [Direktiivin 92/12] 3 artiklan 2 kohta ja erityisesti vaatimus veron erityistarkoituksesta:

a) Onko näitä tulkittava niin, että niissä asetetaan edellytykseksi se, ettei kyseistä tarkoitusta onnistuta toteuttamaan muulla yhdenmukaistetulla verolla?

b) Onko näitä tulkittava niin, että kyseessä on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus silloin, kun vero on otettu käyttöön yhtä aikaa, kun jokin toimivalta on siirretty itsehallintoalueille, joille on luovutettu myös verotuotto, jolla on tarkoitus kattaa osa siirretyn toimivallan aiheuttamista kustannuksista, ja eri itsehallintoalueet voivat soveltaa eri verokantoja?

c) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko erityistarkoituksen käsitettä tulkittava niin, että kyseisen tarkoituksen on oltava yksinomainen, vai päinvastoin niin, että se antaa mahdollisuuden saavuttaa useita erilaisia tavoitteita, joista yhtenä voi olla yksinomaan julkistaloudellinen tavoite, joka koskee tietyn toimivallan käytön rahoittamista?

d) Jos edelliseen kysymykseen vastataan niin, että hyväksytään useiden tavoitteiden saavuttaminen, kuinka merkittävä tietyn tavoitteen on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oltava veron erityistarkoitusta koskevan vaatimuksen täyttymiseksi direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa, ja millä perusteella pääasiallinen ja liitännäinen tarkoitus erotetaan toisistaan?

2) [Direktiivin 92/12] 3 artiklan 2 kohta ja erityisesti edellytys, jonka mukaan näiden verojen kannossa on noudatettava valmistevero- tai arvonlisäverosaatavan syntymistä koskevia verotussääntöjä:

a) Ovatko nämä esteenä yhdenmukaistamattomalle välilliselle verolle (kuten IVMDH), jonka osalta verosaatava syntyy silloin, kun polttoaine myydään vähittäiskaupassa loppukuluttajalle, toisin kuin yhdenmukaistetun veron verosaatava (kivennäisöljyveron, jonka verosaatava syntyy, kun tuotteet poistuvat viimeisestä verottomasta varastosta) tai arvonlisäverosaatava (joka siitä huolimatta, että sekin syntyy vähittäiskaupan viimeisessä vaiheessa, kuitenkin tulee maksettavaksi jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa), koska se ei ole – kuten asiassa [C-437/97,] EKW ja Wein & Co[, 9.3.2000] annetussa tuomiossa [(Kok., s. I-1157)] todetaan (47 kohta) – kummankaan yhteisön lainsäädännössä säädetyn verotustekniikan systematiikan mukainen?

b) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko [kyseistä säännöstä] tulkittava siten, että mainittu verosääntöjen noudattamista koskeva edellytys täyttyy – ilman että verojen tarvitsee sopia yhteen verosaatavan syntymisen osalta – pelkästään sillä perusteella, että yhdenmukaistamaton välillinen vero (tässä tapauksessa IVMDH) ei vaikuta valmistevero- tai arvonlisäverosaatavan tavanomaiseen syntymiseen siinä mielessä, että se ei estä tai vaikeuta sitä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan IVMDH:n kaltainen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava vero.

21 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan mukaan kivennäisöljyistä voidaan kantaa myös muita välillisiä veroja kuin tässä direktiivissä säädettyä valmisteveroa, jos yhtäältä tällä verolla pyritään yhteen tai useampaan erityistarkoitukseen ja jos toisaalta tämän veron kannossa noudatetaan valmisteverojen tai arvonlisäveron veron perusteen määräämistä, laskentaa, verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevia verotussääntöjä (ks. em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 30 kohta).

22 Nämä kaksi edellytystä, joiden tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin aiheettomasti kauppaa (asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000, Kok., s. I-1129, 26 kohta ja em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 46 kohta), ovat, kuten käy ilmi mainitun säännöksen sanamuodosta, luonteeltaan kumulatiivisia.

23 Ensin mainitun edellytyksen osalta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus on muu kuin pelkästään julkistaloudellinen tarkoitus (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 19 kohta; em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 31 kohta ja asia C-491/03, Hermann, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2025, 16 kohta).

24 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että IVMDH:sta kertyvät tulot on siirretty itsehallintoalueille ja niillä on tarkoitus rahoittaa itsehallintoalueille siirretyn tietyn toimivallan käyttö. Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista seikoista käy ilmi, tämän veron verokanta saadaan laskemalla yhteen valtakunnallisesti vahvistettu verokanta ja kyseisen itsehallintoalueen vahvistama verokanta.

25 Tässä yhteydessä on muistutettava, että oikeuskäytännössä on jo katsottu, että alueellisen julkisyhteisön itsehallinnon vahvistaminen antamalla toimivalta verojen kantamiseen on pelkästään julkistaloudellinen tavoite, joka ei yksinään voi olla direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus (em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 33 kohta).

26 Generalitat de Catalunya ja Espanjan hallitus, joita Kreikan ja Ranskan hallitukset tukevat, korostavat kuitenkin sitä, että IVMDH:sta kertyviä tuloja ei ole siirretty itsehallintoalueille yleisesti siten, että kyseisellä verolla on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus vahvistaa niiden taloudellista kapasiteettia, vaan tarkoituksena on korvata kustannus, joka itsehallintoalueille aiheutuu niille terveyden ja ympäristön alalla siirretyn toimivallan käytöstä. Lain 24/2001 9 §:n 1 momentin 3 kohdan nojalla tästä verosta kertyvät tulot, jotka saadaan valtakunnallisesti vahvistetun verokannan ja kyseisen itsehallintoalueen vahvistaman verokannan yhdistelmästä, on käytettävä terveyteen liittyvien menojen kattamiseen, kun taas itsehallintoalueen vahvistamasta verokannasta saatava osa voidaan tarvittaessa käyttää ympäristöön liittyviin menoihin. Toisin kuin valmisteverolla, jolla on erityisesti tarkoitus kerätä tuloja, joilla on yksinomaan julkistaloudellinen tarkoitus, IVMDH:lla on rakenteensa ja vaikutuksensa puolesta mineraaliöljyjen kulutuksesta aiheutuvien yhteiskunnallisten kustannusten vähentämistä koskeva erityistarkoitus.

27 Tässä yhteydessä on todettava heti aluksi, että koska kaikilla veroilla on välttämättä julkistaloudellinen tarkoitus, pelkästään se seikka, että IVMDH:n kaltaisella verolla on julkistaloudellinen tavoite, ei voi itsessään riittää sulkemaan pois sitä, että tällä verolla voitaisiin katsoa olevan myös mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, tai muuten direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan sisältö tehtäisiin täysin merkityksettömäksi (ks. vastaavasti em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 33 kohta).

28 Lisäksi – kuten julkisasiamies toteaa pääasiallisesti ratkaisuehdotuksensa 26 ja 27 kohdassa – IVMDH:n kaltaisesta verosta saatavien tulojen ennalta määrätty kohdentaminen valtion kyseisten itsehallintoalueiden kaltaisille aluehallintoviranomaisille terveyden ja ympäristön alalla siirtämän toimivallan käytön rahoittamiseen saattaa olla seikka, joka on otettava huomioon selvitettäessä, onko kyseessä direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus (ks. vastaavasti em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 35 kohta).

29 Tällainen kohdentaminen, joka on pelkästään jäsenvaltion talousarvion sisäisen organisoinnin tapa, ei kuitenkaan voi olla sellaisenaan tässä yhteydessä riittävä edellytys, koska tavoitellusta tarkoituksesta riippumatta kaikki jäsenvaltiot voivat päättää määrätä verosta saatavien tulojen kohdentamisesta tiettyjen menojen rahoittamiseen. Muussa tapauksessa kaikkien tarkoitusten voitaisiin katsoa olevan direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla erityisiä, mikä poistaisi tällä direktiivillä perustetulta yhdenmukaistetulta valmisteverolta kokonaan tehokkaan vaikutuksen ja olisi vastoin periaatetta, jonka mukaan 3 artiklan 2 kohdan kaltaista poikkeussäännöstä on tulkittava suppeasti.

30 Jotta voitaisiin katsoa, että IVMDH:n kaltaisella verolla on mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, verolla itsellään on sitä vastoin pyrittävä terveyden ja ympäristön suojelun takaamiseen. Näin on erityisesti – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 28 ja 29 kohdassa – silloin, kun verosta saatavat tulot on käytettävä mainitun veron kohteena olevien kivennäisöljyjen käyttöön erityisesti liittyvien yhteiskunnallisten ja ympäristökustannusten vähentämiseen siten, että tulojen käytön ja mainitun veron tarkoituksen välillä on suora yhteys.

31 Pääasiassa on kuitenkin kiistatonta, että itsehallintoalueiden on käytettävä IVMDH:sta kertyvät tulot terveyteen ja ympäristöön liittyviin menoihin yleisesti eikä sellaisiin menoihin, jotka liittyvät erityisesti verollisten kivennäisöljyjen kulutukseen. Tällaisia yleisiä menoja voidaan rahoittaa kaikentyyppisistä veroista saatavilla tuloilla.

32 Lisäksi unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista seikoista käy ilmi, että mainitussa kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä mistään mekanismista, jonka avulla IVMDH:sta saatavat tulot kohdennettaisiin ennalta määrätyllä tavalla ympäristötarkoituksiin. Kuten julkisasiamies toteaa pääasiallisesti ratkaisuehdotuksensa 25 ja 26 kohdassa, tällaisen tulojen ennakollisen kohdentamisen puuttuessa on mahdollista katsoa, että IVMDH:n kaltaisen veron tarkoituksena on itsessään taata ympäristön suojelu ja että sillä on näin ollen direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu eritystarkoitus, vain, jos tämä vero on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta siten, että sillä tehdään verovelvollisille vähemmän houkuttelevaksi käyttää kivennäisöljyjä tai edistetään muiden, vaikutuksiltaan ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä.

33 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan käy ilmi, että näin olisi pääasiassa, eikä unionin tuomioistuimelle toimitetuissa kirjallisissa huomautuksissa ole väitetty, että IVMDH:lla olisi tällaisia ominaispiirteitä.

34 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan IVMDH:n kaltaisella verolla, jonka osalta unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista seikoista käy ilmi, että se on nykyisin sisällytetty yhdenmukaistetun valmisteveron verokantaan, ei voida katsoa olevan direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua erityistarkoitusta.

35 Näin ollen on katsottava, ilman että on tarpeen tutkia, täyttyykö 3 artiklan 2 kohdassa ilmaistu toinen edellytys, joka koskee valmisteveroa tai arvonlisäveroa koskevien verotussääntöjen noudattamista, että mainittua säännöstä on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että IVMDH:n kaltaisen veron voitaisiin katsoa olevan mainitussa säännöksessä asetettujen vaatimusten mukainen.

36 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan IVMDH:n kaltainen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava vero, sillä ei voida katsoa, että tällaisella verolla olisi mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, koska tämän veron, jolla on tarkoitus rahoittaa kyseisillä alueellisilla julkisyhteisöillä terveyden ja ympäristön alalla olevan toimivallan käyttö, tarkoituksena ei ole itsessään taata terveyden ja ympäristön suojelua.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen

37 Generalitat de Catalunya ja Espanjan hallitus vaativat kirjallisissa huomautuksissaan unionin tuomioistuinta rajoittamaan tuomionsa ajallisia vaikutuksia, mikäli tämä toteaisi, että direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohta on esteenä pääasiassa kyseessä olevan IVMDH:n kaltaiselle verolle.

38 Vaatimuksensa tueksi Generalitat de Catalunya ja Espanjan hallitus kiinnittävät yhtäältä unionin tuomioistuimen huomion niihin vakaviin taloudellisiin seurauksiin, joita tällaisen toteamuksen sisältävällä tuomiolla olisi. IVMDH on ollut lukuisien oikeusriitojen kohteena. Velvollisuus palauttaa tämä vero, josta saadut tulot olivat noin 13 miljardia euroa vuosina 2002–2011, vaarantaisi kansanterveyden rahoituksen itsehallintoalueilla.

39 Toisaalta ne väittävät, että kun otetaan huomioon Euroopan komission toiminta, niille on syntynyt vilpittömässä mielessä käsitys siitä, että mainittu vero oli yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Komission yksiköt, joiden puoleen Espanjan viranomaiset kääntyivät ennen mainitun veron käyttöönottoa, eivät näet niiden mukaan ole kiistäneet viimeksi mainituille viranomaisille 14.6.2001 toimittamassaan lausunnossa mahdollisuutta ottaa käyttöön kivennäisöljyistä kannettava vero, jonka avulla on tarkoitus rahoittaa itsehallintoalueille terveyden ja ympäristön alalla siirretyn toimivallan käyttö, vaan ne tyytyivät vahvistamaan edellytykset, joilla IVMDH olisi yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Espanjan tuomioistuimilla ei ole myöskään milloinkaan ollut epäilystä mainitun veron yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Lisäksi komission vuonna 2002 aloittama jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely on ollut useita vuosia keskeytettynä. Komission aloitettua tämän menettelyn Espanjan viranomaiset sisällyttivät IVMDH:n kivennäisöljyjen valmisteveroon talousarvion vakaudesta ja taloudellisesta elinkelpoisuudesta 27.4.2012 annetulla lailla 2/2012 (Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera) (BOE nro 103, 30.4.2012, s. 32653).

40 Tässä yhteydessä on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä pitää tai olisi pitänyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyynnöstä annettua tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (ks. mm. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005, Kok., s. I-1131, 41 kohta; asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1835, 34 kohta ja yhdistetyt asiat C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC ym., tuomio 10.5.2012, 58 kohta).

41 Näin ollen unionin tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa kaikkien asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Jotta tällainen rajoittava päätös voitaisiin tehdä, kahden olennaisen edellytyksen, eli asianomaisten vilpittömän mielen ja vakavien vaikeuksien uhan, on täytyttävä (ks. mm. asia C-402/03, Skov ja Bilka, tuomio 10.1.2006, Kok., s. I-199, 51 kohta; asia C-2/09, Kalinchev, tuomio 3.6.2010, Kok., s. I-4939, 50 kohta ja em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 59 kohta).

42 Unionin tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa erityisesti, kun vaarana ovat olleet vakavat taloudelliset seuraukset, joita aiheutuisi erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun on ollut ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – unionin säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan unionin oikeuden vastaisesti (ks. mm. asia C-423/04, Richards, tuomio 27.4.2006, Kok., s. I-3585, 42 kohta; em. asia Kalinchev, tuomion 51 kohta ja em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 60 kohta).

43 Ensimmäisestä perusteesta, joka koskee vilpitöntä mieltä, on todettava nyt käsiteltävässä asiassa, että sen lisäksi, että edellä mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co vuonna 2000 annetussa tuomiossa lausuttiin jo IVMDH:n kanssa vastaavanlaisia ominaispiirteitä sisältävän veron yhteensopivuudesta direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan kanssa, Generalitat de Catalunyan ja Espanjan hallituksen toimittamista seikoista ei käy millään tavalla ilmi, toisin kuin ne ovat väittäneet, että komissio olisi milloinkaan ilmoittanut Espanjan viranomaisille, että IVMDH oli yhteensopiva tämän säännöksen kanssa.

44 Tässä yhteydessä on huomautettava, että Generalitat de Catalunyan ja Espanjan hallituksen viittaamassa komission yksiköiden antamassa lausunnossa todettiin selvästi, että Espanjan viranomaisten esittämä, kivennäisöljyistä kannettava vero, jonka määrä vaihtelisi eri itsehallintoalueilla, oli unionin oikeuden vastainen. Mainitut yksiköt korostivat erityisesti, että tällaisen veron voitaisiin katsoa olevan direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan mukainen vain, jos tämän veron määrän ja niiden terveyteen tai ympäristönsuojeluun liittyvien ongelmien, joita verolla pyrittiin ratkaisemaan, välillä on johdonmukainen yhteys ja jos velvollisuus maksaa vero ei synny kivennäisöljyjä kulutukseen luovutettaessa. Lisäksi on todettava, että komissio aloitti vuonna 2003 eli IVMDH:n voimaantulovuotta seuraavana vuonna Espanjan kuningaskuntaa koskevan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn tämän veron osalta.

45 Näissä olosuhteissa ei voida katsoa, että Generalitat de Catalunya ja Espanjan hallitus ovat toimineet vilpittömässä mielessä pysyttäessään IVMDH:n voimassa yli kymmenen vuoden ajan. Se seikka, että niille on syntynyt käsitys siitä, että mainittu vero oli unionin oikeuden mukainen, ei voi asettaa tätä toteamusta kyseenalaiseksi.

46 Tällaisessa asiayhteydessä merkitystä ei ole – toisin kuin Espanjan hallitus väittää – sillä, että komissio hyväksyessään sen, että toinen jäsenvaltio salli vuonna 2004 mainitun valtion aluehallintoviranomaisten korottavan kivennäisöljyistä kannettavia valmisteveroja, on väitteen mukaan hyväksynyt vastaavanlaisen verotuksellisen toimenpiteen kuin se, jonka Espanjan viranomaiset esittivät komission yksiköille ennen IVMDH:n käyttöönottoa.

47 Koska tämän tuomion 41 kohdassa tarkoitettu ensimmäinen edellytys ei täyty, samassa kohdassa mainitun vakavien vaikeuksien uhkaa koskevan toisen edellytyksen täyttymistä ei ole tarpeen tutkia.

48 On kuitenkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisinaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia (asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001, Kok., s. I-6193, 52 kohta ja asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005, Kok., s. I-2119, 68 kohta; em. asia Kalinchev, tuomion 52 kohta ja em. yhdistetyt asiat Santander Asset Management SGIIC ym., tuomion 62 kohta).

49 Muussa tapauksessa kaikkein vakavimpia rikkomuksia kohdeltaisiin suotuisammin, koska juuri niillä voi olla huomattavimpia taloudellisia vaikutuksia jäsenvaltioille. Lisäksi tuomion oikeusvaikutusten rajoittaminen ainoastaan tämäntyyppisten näkemysten perusteella johtaisi verovelvollisille unionin verolainsäädännön perusteella kuuluvien oikeuksien oikeussuojan huomattavaan heikentämiseen (ks. yhdistetyt asiat C-367/93-C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995, Kok., s. I-2229, 48 kohta).

50 Edellä esitetystä seuraa, ettei tämän tuomion ajallisia vaikutuksia ole rajoitettava.

Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa otetaan käyttöön pääasiassa kyseessä olevan, tiettyjen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettavan veron (Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) kaltainen kivennäisöljyjen vähittäiskaupasta kannettava vero, sillä ei voida katsoa, että tällaisella verolla olisi mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, koska tämän veron, jolla on tarkoitus rahoittaa kyseisillä aluehallintoelimillä terveyden ja ympäristön alalla olevan toimivallan käyttö, tarkoituksena ei ole itsessään taata terveyden ja ympäristön suojelua.

Allekirjoitukset