

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

5. března 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Nepřímé daně – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 1 odst. 2 – Kapalné palivo podléhající spotřební dani – Daň z maloobchodního prodeje – Pojem ‚zvláštní důvod‘ – Předem stanovené úrolové určení – Organizace veřejné hromadné dopravy na území města“

Ve věci C-553/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tallinna ringkonnakohus (Estonsko) ze dne 15. října 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 16. října 2013, v řízení

Tallinna Ettevõtlusamet

proti

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Tallinna Ettevõtlusamet T. Pikamäem, advokaat,
- za Statoil Fuel & Retail Eesti AS C. Ginterem a V. Puolakainenem, advokaadid,
- za českou vládu I. Bakopoulosem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Grønfeldt a L. Naaber-Kivisoo, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (Úř. věst. 2009, L 9, s. 12).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Tallinna Ettevõtlusamet (živnostenský úřad v Tallinnu, dále jen „Ettevõtlusamet“) a společností Statoil Fuel & Retail Eesti AS (dále jen „Statoil“), jehož předmětem je vrácení daně z prodeje, kterou tato společnost odvedla v letech 2010 a 2011.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 směrnice 2008/118 stanoví:

„1. Tato směrnice stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží (dále jen „zboží podléhající spotřební dani“):

a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice [Rady] 2003/96/ES [ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. L 283, s. 51)];

[...]

2. členské státy mohou ze zboží podléhajícího spotřební dani vybírat ze zvláštních důvodů další nepřímé daně za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla Společenství platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty [dále jen „DPH“], pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.

[...]“

4 Článek 47 odst. 1 směrnice 2008/118 v prvním pododstavci upřesňuje, že „[s]měrnice [Rady] 92/12/EHS [ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1)] se zrušuje s účinkem ode dne 1. dubna 2010“.

5 Článek 3 odst. 2 směrnice 92/12 stanovil:

„Výrobky [podléhající spotřební dani] mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdanění platná pro spotřební daně a pro [DPH], pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.“

Estonské právo

6 Zákon o místních daních (kohalike maksude seadus) ze dne 21. září 1994, ve znění použitelném na spor v původním řízení, dovoľoval mimo jiné místním samosprávným celkům zavést daň za podmínek uvedených v jeho § 8. Tento paragraf, nadepsaný „Daň z prodeje“, stanovil:

„(1) Daň z prodeje odvádějí samostatní podnikatelé a právnické osoby, které jsou držiteli oprávnění provádět obchodní činnost nebo poskytovat služby na území dané obce či města. V závislosti na místě provozovny odvádějí daň z prodeje obchodníci ve smyslu zákona o obchodní

žinnosti [(kaubandustegevuse seadus), ze dne 11. února 2004], kteří jsou zapsáni v rejstříku hospodářských žinností a působí v oblasti maloobchodu, gastronomie a služeb.

(2) Daž z prodeje se vybírá z hodnoty zboží a služeb prodaných dažovým poplatníkem na území obce ži mžsta, která je obsažena v jejich kupní ceně. Kupní cenou ve smyslu tohoto zákona je zdanitelná hodnota zdanitelného obrátu stanoveného v zákoně o dani z obrátu, bez daně z prodeje.

(3) Sazbu daně z prodeje stanoví obecní ži mžstská rada, avšak tato sazba nesmí překročit 1 % hodnoty zboží a služeb obsažené v kupní ceně podle odst. 2.

[...]

(6) Obecní ži mžstská správa je oprávněna udělovat na základě podmínek a postupů stanovených obecní ži mžstskou radou zvýhodnění a osvobození od daně z prodeje.“

7 Uvedený § 8 byl s účinností od 1. ledna 2012 zrušen a od tohoto data se s žádnou daní z prodeje nepočítá.

8 Dne 17. prosince 2009 Tallinna Linnavalikogu (mžstská rada Tallinnu) vydala nařízení ž. 45 o dani mžsta Tallinnu z prodeje (müügimaks Tallinnas). Toto nařízení bylo novelizováno nařízením Tallinna Linnavalikogu ž. 22 ze dne 8. dubna 2010 (dále jen „nařízení ž. 45“).

9 Ustanovení § 1 nařízení ž. 45, nadepsaného „Popis daně a předmet daně“, stanovilo:

„(1) Tímto nařízením se ve mžstě Tallinnu zavádí daž z prodeje.

(2) Daž z prodeje se vybírá ze zboží a služeb, které prodá ži poskytne dažový poplatník, který splňuje podmínky § 2 nařízení, v provozovně nacházející se na území mžsta Tallinnu nebo z takové provozovny fyzické osobě (kromě podnikatelů – fyzických osob pro účely jejich podnikání) v oblasti maloobchodu, gastronomie ži služeb.“

10 Ustanovení § 2 uvedeného nařízení, nadepsaného „Osoba povinná k dani“, stanovilo:

„Osobami povinnými k dani jsou obchodníci ve smyslu zákona [ze dne 11. února 2004] o obchodní žinnosti, kteří splňují všechny následující podmínky:

- 1) obchodník je zapsán v rejstříku hospodářských žinností;
- 2) provozovna obchodníka se podle údajů rejstříku hospodářských žinností nachází na území mžsta Tallinnu;
- 3) obchodník vykonává žinnost v oblasti maloobchodu, gastronomie ži služeb.“

11 Ustanovení § 4 nařízení ž. 45 stanovilo sazbu daně z prodeje na 1 % zdanitelné hodnoty zboží a služeb uvedených v § 1 odst. 2 tohoto nařízení.

12 Ustanovení § 5 uvedeného nařízení, nadepsaného „Osvobození od daně“, stanovilo:

„Zboží a služby následující povahy nepodléhají dani z prodeje:

- 1) zboží a služby prodávané prostřednictvím elektronického obchodu;
- 2) elektrická energie a teplo prodávaná prostřednictvím distribuční sítě, zemní plyn a voda;

3) zboží a služby prodávané během jízdy lodí, letadlem, vlakem či autobusem, pokud jízda začíná či končí mimo území města Tallinnu, nebo pokud loď, letadlo, vlak nebo autobus zastane během jízdy mimo území města Tallinnu;

4) veškeré léčivé přípravky, antikoncepce, zdravotní a hygienické zboží, lékařské přístroje, jakož i veškeré lékařské pomůcky uvedené v seznamu, který byl vydán nařízením ministra sociálních věcí č. 63 ze dne 4. prosince 2006 [...];

5) chléb bez přísavku medu, vajec, sýra nebo ovoce [...];

6) mléko, smetana, podmáslí, kyselé mléko, jogurty, kefír a jiné fermentované (kysané) nebo acidofilní mléko a smetana [...], kromě v prášku, granulích nebo v jiné pevné formě [...];

7) kašovitě (homogenizované) přípravky určené k použití jako výživa dětí v raném věku [...], speciální mléko pro kojence [...], přípravky pro výživu dětí v raném věku v balení pro drobný prodej, ve formě prášku nebo tekuté [...], jakož i výživa pro děti v raném věku obsahující mléko nebo mléčné výrobky [...];

8) dětské pleny [...];

9) loď, jachty a závěsné loď o délce od 4 do 12 metrů podléhající technické kontrole.“

13 Kromě toho město Tallinn dopisem oznámilo, že prodej cigaret byl rovněž osvobozen od daně z prodeje.

14 Ustanovení § 13 nařízení č. 45 stanovilo, že toto nařízení nabývá účinnosti od 1. března 2010.

15 Dne 22. března 2010 Tallinnna Linnavolikogu vydala nařízení č. 39 o změně rozpočtu města Tallinnu na rok 2010 a o prvním dodatečném rozpočtu (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Toto nařízení, které vstoupilo v platnost dne 25. března 2010, pozměnilo nařízení č. 45 tak, že do něj vložilo následující odstavec 91:

„Dať z prodeje se vybírá za účelem organizace veřejné hromadné dopravy na území města Tallinnu, který je uveden v § 6 odst. 1 zákona o organizaci místních samosprávných celků [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) ze dne 2. března 1993 (dále jen „zákon o organizaci místních samosprávných celků“)]. Výnos z daně z prodeje je zvlášť určen na plnění tohoto účelu.“

16 Dne 9. září 2010 vydala Tallinnna Linnavolikogu nařízení č. 46 o rozpočtu města Tallinnu na rok 2011 (Tallinna linna 2011. aasta eelarve). Ustanovení § 10 tohoto nařízení převzalo znění uvedeného § 91.

17 Dne 15. prosince 2011 vydala Tallinnna Linnavolikogu nařízení č. 43 o změně nařízení č. 45, v němž upřesnila, že posledním zdaňovacím obdobím bude čtvrté čtvrtletí roku 2011. V souladu se změnou, která byla provedena v zákoně ze dne 21. září 1994 o místních daních, již daň z prodeje ve městě Tallinnu od 31. prosince 2011 neexistuje.

18 Ustanovení § 6 odst. 1 zákona o organizaci místních samosprávných celků stanoví:

„Místní samosprávné celky mají za úkol organizovat na území obce či města [...] veřejnou dopravu v rámci obce či města, [...] pokud realizace tohoto úkolu nebyla svěřena někomu jinému.“

19 Ustanovení § 3 odst. 2 bodu 2 zákona o veřejné hromadné dopravě (ühistranspordi seadus)

ze dne 26. ledna 2000 stanoví:

„(2) Účelem koncepce a organizace veřejné hromadné dopravy je:

[...]

2) podpořit jednoduché užívání prostředků veřejné hromadné dopravy oproti automobilům a jiným individuálním dopravním prostředkům, aby se snížily negativní účinky dopravy na životní prostředí a dopady na zdraví, které z toho vyplývají, a současně přispělo k prevenci dopravních nehod a dopravních zácp.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

20 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, mezi činností společnosti Statoil patří maloobchodní prodej kapalného paliva, které je zbožím podléhajícím spotřební dani. Dne 20. července 2010, 20. října 2010 a 25. ledna 2011 přiznala tato společnost obrát, kterého dosáhla prodejem zboží a služeb podléhajících dani z prodeje za měsíc červen roku 2010, jakož i za třetí a čtvrté čtvrtletí téhož roku.

21 Dne 22. září 2010, 26. října 2010 a rovněž 7. února 2011 podala společnost Statoil opravná daňová přiznání, kterými od svých dříve deklarovaných obrát odečetla obraty dosažené prodejem zboží podléhajícího spotřební dani. Dne 22. září 2010, 28. října 2010 a rovněž 9. února 2011 podala společnost Statoil žádosti o vrácení daní u Ettevötlusamet.

22 Rozhodnutími ze dne 19. října 2010, 9. listopadu 2010 a 4. března 2011 Ettevötlusamet tyto žádosti zamítl. Posledně uvedeným rozhodnutím navíc Ettevötlusamet určil, že za čtvrté čtvrtletí roku 2010 společnost Statoil dlužila dodatečnou částku.

23 Dne 19. listopadu 2010 podala společnost Statoil u Tallinna halduskohus (správní soud v Tallinnu) žalobu, kterou se v podstatě domáhala, aby bylo zrušeno rozhodnutí Ettevötlusamet ze dne 19. října a 9. listopadu 2010 a aby byl nařízen opětovný přezkum žádostí o vrácení daní ze dne 22. září a 28. října 2010 nebo okamžité vrácení přepłatku uvedeného v jejích žádostech o vrácení daní. V žalobě poukazovala společnost Statoil zejména na to, že § 1 odst. 2 nařízení č. 45 byl v rozporu s unijním právem, neboť ukládal placení daní z prodeje zboží a služeb v rámci maloobchodního prodeje, aniž stanovil výjimku pro prodej zboží podléhajícího spotřební dani. Dne 5. dubna 2011 podala společnost Statoil u téhož soudu podobnou žalobu týkající se rozhodnutí Ettevötlusamet ze dne 4. března 2011. Tallinna halduskohus tyto žaloby spojil.

24 Rozhodnutím ze dne 19. října 2011 Tallinna halduskohus zrušil též výše uvedená rozhodnutí Ettevötlusamet a uložil posledně uvedenému znovu přezkoumat dotčené žádosti o vrácení daní. Na podporu svého rozhodnutí Tallinna halduskohus v podstatě uvedl, že daň z prodeje nelze považovat za daň sledující zvláštní důvody ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.

25 Ettevötlusamet podal proti tomuto rozhodnutí odvolání k předkládajícímu soudu, ve kterém zejména uvádí, že daň z prodeje je vybírána za konkrétním účelem, totiž na podporu veřejné hromadné dopravy, tudíž ke snížení dopravního zatížení a jeho negativních účinků na životní prostředí; že město Tallinn používá výnos z této daní na zvýšení kvality veřejné hromadné dopravy a že účelem uvedené daní je jednak penalizovat spotřebu určitého zboží a služeb způsobilého vyvolat sociální náklady nebo negativní vnější následky a jednak financovat služby obecného zájmu.

26 Společnost Statoil navrhuje odvolání zamítnout, když mimo jiné tvrdí, že účelem

stanoveným v příslušné právní úpravě je organizace veřejné hromadné dopravy, a ne její podpora, jak tvrdí Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohtus (odvolací soud v Tallinnu) má za to, že Ettevõtlusamet nemusel k prokázání toho, že daň vybíraná ze zboží podléhajícího spotřební dani byla použita v souladu s uvedeným zvláštním důvodem, předkládat žádné další důkazy než ty, které vyplývaly z rozpočtu města. Tento soud uvádí, že v projednávaném případě není důvod se domnívat, že výnosy vyplývající z daně z prodeje nebyly vynaloženy v souladu s tímto zvláštním důvodem.

28 Kromě toho má předkládající soud za to, že zdanění sledující zvláštní důvod obvykle slouží k penalizaci spotřebitelů určitého zboží a služeb způsobilých vyvolat sociální náklady nebo způsobit negativní vnější následky, například škodlivé účinky na životní prostředí, nebo k financování určitých služeb obecného zájmu, jako je podpora cestovního ruchu, sportu nebo kultury. Tento typ daní je tedy prostředkem, který veřejné orgány používají k ovlivnění chování spotřebitelů tím, že je uložením těchto daní na nežádoucí spotřebu motivují k tomu, aby se vyhnuli užívání určitého zboží.

29 Tallinna ringkonnakohtus má nicméně za to, že k datu předkládacího rozhodnutí judikatura Soudního dvora nedávala jasnou odpověď na otázku, zda nepřímo daň vykazuje zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, je-li vybírána za účelem financování konkrétního úkolu, který podle zákona přísluší místnímu samosprávnému celku, a je-li financování této služby zajištěno i tehdy, když tato daň vybírána není. V této souvislosti předkládající soud zdrazňuje, že veškeré příjmy vyplývající z daně z prodeje byly určeny na provozování veřejné hromadné dopravy, což může snížit znečištění a zlepšit životní podmínky lidí.

30 Předkládající soud se kromě toho zamýšlí nad otázkou, zda je výběr uvedené daně legální v době, kdy zvláštní důvod této daně nebyl výslovně stanoven právním aktem, přičemž v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že článek 91 byl do nařízení č. 45 vložen až v průběhu zdaňovacího období, které je předmětem sporu, a to 25. června 2010.

31 Za těchto podmínek se Tallinna ringkonnakohtus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může být financování organizace veřejné hromadné dopravy na území místního samosprávného celku považováno za zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice [2008/118], pokud plnění a financování takového úkolu patří k povinnostem místního samosprávného celku?

2) Je třeba v případě kladné odpovědi na tuto otázku čl. 1 odst. 2 směrnice [2008/118] vykládat v tom smyslu, že připouští, aby vnitrostátní právo stanovilo nepřímou daň, kterou je zatížen prodej zboží podléhajícího spotřební dani konečnému spotřebiteli a jejíž výnos plyne výlučně do organizace místní veřejné hromadné dopravy, pokud je organizace místní veřejné dopravy povinností místního samosprávného celku, který je příjemcem daně, a tuto povinnost musí plnit bez ohledu na tuto nepřímou daň, a výše financování provozu místní veřejné hromadné dopravy v konečném důsledku nevyplývá automaticky z výše vybrané daně, nebo výše částky vyčleněné na organizaci veřejné hromadné dopravy je přesně stanovena, takže pokud jsou příjmy z nepřímé daně vyšší, vyčlenění se na organizaci veřejné hromadné dopravy z veřejného rozpočtu o to méně jiných finančních prostředků, a obráceně pokud se na dani z prodeje vybere méně, musí místní samosprávný celek objem finančních prostředků na organizaci veřejné hromadné dopravy odpovídajícím způsobem navýšit, avšak v případě, že danové příjmy nejsou v souladu s odhadem, je možné změnit výši výdajů na provoz veřejné hromadné dopravy prostřednictvím změny rozpočtu místního samosprávného celku?

3) Je třeba v případě kladné odpovědi na předchozí otázku čl. 1 odst. 2 směrnice [2008/118]

vykládat v tom smyslu, že připouští, aby na zboží podléhající spotřební dani byla vyměřena dodatečná nepřímá daň, jejíž účelové určení se stanoví až po vzniku povinnosti k odvádění této daně“

K pedbžným otázkám

K první a druhé otázce

32 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda musí být čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 vykládán v tom smyslu, že umožňuje mít za to, že taková daň, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, v rozsahu, v němž zatěžuje maloobchodní prodej kapalného paliva podléhajícího spotřební dani, sleduje zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, pokud má financovat organizaci veřejné hromadné dopravy na území samosprávného celku, který tuto daň ukládá, pokud má tento samosprávný celek nezávisle na existenci uvedené daně povinnost tutoinnost uskutečňovat a financovat a pokud byly příjmy z této daně použity výlučně pro účely uskutečnění tétoinnosti.

33 Úvodem je nutno uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že spor v původním řízení, který se týká daně z prodeje jen v rozsahu, v němž tato daň zatěžuje maloobchodní prodej kapalného paliva, spoívá na nezpochybném předpokladu, že toto zboží spadá pod pojem „zboží podléhající spotřební dani“ ve smyslu čl. 1 odst. 1 směrnice 2008/118. Přislší předkládajícímu soudu, aby tuto okolnost případně ověřil. Vzhledem k tomu, že Soudnímu dvoru každopádně přislší rozhodnout na základě okolností skutkové a právní povahy uvedených v předkládacím rozhodnutí (viz rozsudky B., C-306/09, EU:C:2010:626, bod 47, a Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, bod 38), bude v projednávaném případě pro účely své analýzy vycházet ze stejného předpokladu.

34 Kromě toho, i když směrnice 2008/118, která je jako jediná použitelná *ratione temporis* na věc v původním řízení, s účinností od 1. dubna 2010 zrušila a nahradila směrnicí 92/12, ze znění čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 a čl. 3 odst. 2 směrnice 92/12 vyplývá, že obsah těchto ustanovení není v podstatě odlišný. Z toho je třeba vyvodit, že judikatura Soudního dvora týkající se posledně uvedeného ustanovení zůstává použitelná i na čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.

35 Podle čl. 1 odst. 1 ve spojení s čl. 1 odst. 2 této směrnice může být zboží podléhající na základě uvedené směrnice spotřební dani předmětem jiných nepřímých daní, než je spotřební daň zavedená touto směrnicí, za předpokladu, že tyto daně jsou vybírány ze zvláštního důvodu nebo ze zvláštních důvodů, a dále za předpokladu, že splňují unijní pravidla platná pro spotřební daně nebo pro DPH, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.

36 Obě tyto podmínky, jejichž cílem je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávně bránily obchodu, jsou podle samotného znění čl. 1 odst. 2 uvedené směrnice kumulativní (obdobně viz rozsudek *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, bod 22 a citovaná judikatura).

37 Pokud jde o první z uvedených podmínek, již se jako jediné týkají položené otázky, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 je jiný důvod než čistě rozpočtový (obdobně viz rozsudky *Komise v. Francie*, C-434/97, EU:C:2000:98, bod 19, jakož i *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, bod 23 a citovaná judikatura).

38 Nicméně vzhledem k tomu, že všechny daně nevyhnutelně sledují rozpočtový účel, pouhá skutečnost, že určitá daň má rozpočtový účel, nemůže sama o sobě vyloučit, že tato daň může

být také považována za daň mající zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení, jinak by čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pozbyl smyslu (obdobně viz rozsudek *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, bod 27 a citovaná judikatura).

39 Předem stanovené úřelové určení přijímá z určité daně na financování pravomocí místních orgánů, které na ně byly přeneseny, sice může představovat okolnost, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda existuje zvláštní důvod, avšak takové úřelové určení, které je vlastně pouze způsobem vnitřní organizace rozpočtu členského státu, nemůže samo o sobě představovat dostatečnou podmínku, jelikož každý členský stát se může bez ohledu na sledovaný cíl rozhodnout, že přijme z daně budou určeny na financování konkrétních výdajů. V opačném případě by bylo možné považovat každý úřel za zvláštní ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, což by spotřební daň harmonizovanou touto směrnicí zbavilo užitečného účinku a bylo by v rozporu se zásadou, podle níž je třeba odchýlné ustanovení jako čl. 1 odst. 2 vykládat restriktivně (viz obdobně rozsudek *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, body 28 a 29 a citovaná judikatura).

40 Existence zvláštního důvodu ve smyslu uvedeného ustanovení proto nemůže být prokázána pouhým úřelovým určením přijímá z dotyčné daně na financování obecných výdajů, které má v dané oblasti nést veřejnoprávní subjekt. V opačném případě by totiž údajný zvláštní důvod nebylo možné odlišit od čistě rozpočtového důvodu.

41 Aby z předem stanoveného úřelového určení výnosu daně, která zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, bylo možné vyvodit závěr, že tato daň sleduje zvláštní důvod ve smyslu uvedeného ustanovení, je třeba, aby dotčená daň sama o sobě měla za cíl zajistit zohlednění uvedeného zvláštního důvodu, a aby tedy existovala přímá souvislost mezi využitím přijímá z daně a uvedeným zvláštním důvodem (v tomto smyslu viz rozsudek *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, bod 30).

42 Pokud však takovýto mechanismus předem stanoveného úřelového určení neexistuje, daň, která zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, může být považována za daň sledující zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pouze v případě, že je struktura této daně, zejména pokud jde o zdaňovaný produkt či sazbu daně, koncipována tak, aby ovlivnila jednání poplatníků způsobem umožňujícím zohlednění uvedených zvláštních důvodů, například vysokým zdaněním dotčených výrobků za účelem odrazení od jejich spotřeby (v tomto smyslu viz rozsudek *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, bod 32).

43 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že přijímá z daně z prodeje, která je ostatně vybírána z většiny zboží a služeb prodávaných konečným spotřebitelem na území města Tallinnu, byly městem Tallinnem určeny na financování výkonu jeho pravomoci v oblasti organizace veřejné hromadné dopravy na jeho území, pravomoci, která mu byla svěřena § 6 odst. 1 zákona o organizaci místních samosprávných celků.

44 I když tato skutečnost může skutečně představovat okolnost, kterou je podle judikatury Soudního dvora uvedené v bodě 39 tohoto rozsudku nutné zohlednit pro účely zjištění, zda existuje zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, je nicméně nutné konstatovat, že toto úřelové určení se vztahuje na obecné výdaje města Tallinnu nezávisle na existenci daně dotčené v povodním řízení. Takovéto obecné výdaje přitom mohou být financovány přijímá z jakékoli daně. Uvedený zvláštní důvod, tedy financování organizace veřejné hromadné dopravy na území města Tallinnu, proto nelze odlišit od čistě rozpočtového důvodu.

45 Kromě toho, i pokud by bylo za prokázané považováno tvrzení Ettevõtlusamet a řecké vlády, podle něhož daň z prodeje, v rozsahu, ve kterém zatěžuje kapalná paliva podléhající spotřební dani, má prostřednictvím úřední organizace veřejné hromadné dopravy v podstatě za

cíl ochranu životního prostředí a veřejného zdraví, a že se dále nejedná o pouhé obecné výdaje, které mohou být financovány příjmy z jakékoli daně (v tomto smyslu viz v souvislosti s výdaji na zdravotnictví obecný rozsudek *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, bod 31), je třeba poukázat na to, že právní úprava dotčená v povodním řízení nestanoví žádný mechanismus, na základě něhož by příjmy z této daně, v rozsahu, ve kterém zatěžuje kapalná paliva podléhající spotřební dani, byly předem účelově určeny na takovéto účely životního prostředí nebo veřejného zdraví. V tomto ohledu nemůže být pouhé určení, že příjmy dotčené v povodním řízení budou použity na organizaci veřejné hromadné dopravy, považováno za určení umožňující založit přímou souvislost – ve smyslu judikatury Soudního dvora uvedené v bodě 41 tohoto rozsudku – mezi využitím příjmů z uvedené daně a uvedenými účely životního prostředí a veřejného zdraví.

46 Kromě toho ze spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, ani z písemných vyjádření, která mu byla předložena, nevyplývá, že daň z prodeje, v rozsahu, ve kterém zatěžuje kapalná paliva podléhající spotřební dani, splňuje podmínky uvedené v bodě 42 tohoto rozsudku, tedy že je, pokud jde o její strukturu, koncipována tak, aby poplatníky odradila od používání těchto paliv nebo aby je vybídla k jednání, jehož účinky budou pro životní prostředí nebo veřejné zdraví méně škodlivé než účinky jednání těchto poplatníků v případě neexistence uvedené daně.

47 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na první a druhou otázku je třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje mít za to, že taková daň, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, v rozsahu, v němž zatěžuje maloobchodní prodej kapalného paliva podléhajícího spotřební dani, sleduje zvláštní účel ve smyslu tohoto ustanovení, pokud má financovat organizaci veřejné hromadné dopravy na území samosprávného celku, který tuto daň ukládá, a pokud má tento samosprávný celek nezávisle na existenci uvedené daně povinnost tuto zinnost uskutečňovat a financovat, i když byly příjmy z této daně použity výlučně pro účely uskutečnění této zinnosti. Uvedené ustanovení proto musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení, která takovouto daň z maloobchodního prodeje kapalných paliv podléhajících spotřební dani zavádí.

Ke třetí otázce

48 Vzhledem k odpovědi podané na první a druhou otázku, není nezbytné odpovědět na třetí otázku.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 1 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje mít za to, že taková daň, o jakou se jedná ve věci v povodním řízení, v rozsahu, v němž zatěžuje maloobchodní prodej kapalného paliva podléhajícího spotřební dani, sleduje zvláštní účel ve smyslu tohoto ustanovení, pokud má financovat organizaci veřejné hromadné dopravy na území samosprávného celku, který tuto daň ukládá, a pokud má tento samosprávný celek nezávisle na existenci uvedené daně povinnost tuto zinnost uskutečňovat a financovat, i když byly příjmy z této daně použity výlučně pro účely uskutečnění této zinnosti. Uvedené ustanovení proto musí být vykládáno v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v povodním

řízení, která takovouto daň z maloobchodního prodeje kapalných paliv podléhajících spotřební dani zavádí.

Podpisy.

* Jednací jazyk estonština.