Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 5. marca 2015*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Nepriame dane — Spotrebné dane — Smernica 2008/118/ES — Článok 1 ods. 2 — Kvapalné palivo podliehajúce spotrebnej dani — Daň z maloobchodného predaja — Pojem ‚osobitný účel' — Vopred stanovené určenie — Organizácia hromadnej dopravy na území mesta"

Vo veci C-553/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tallinna ringkonnakohus (Estónsko) z 15. októbra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 16. októbra 2013, ktorý súvisí s konaním:

Tallinna Ettevõtlusamet

proti

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Tallinna Ettevõtlusamet, v zastúpení: T. Pikamäe, advokaat,

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS, v zastúpení: C. Ginter a V. Puolakainen, advokaadid,

— grécka vláda, v zastúpení: I. Bakopoulos, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Grønfeldt a L. Naaber-Kivisoo, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: estónčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Tallinna Ettevõtlusamet (Živnostenský úrad v Tallinne, ďalej len „Ettevõtlusamet“) a spoločnosťou Statoil Fuel & Retail Eesti AS (ďalej len „Statoil“) týkajúceho sa vrátenia dane z predaja, ktorú uvedená spoločnosť zaplatila v priebehu rokov 2010 a 2011.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 smernice 2008/118 znie:

„1. Táto smernica stanovuje všeobecný systém spotrebných daní, ktoré sa priamo alebo nepriamo uplatňujú pri spotrebe nasledujúcich tovarov, ďalej len ‚tovar podliehajúci spotrebnej dani‘:

a) energetické výrobky a elektrina upravené smernicou [Rady] 2003/96/ES [z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny (Ú. v. EÚ L 283, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405)];

…

2. Členské štáty môžu na osobitné účely vyrubiť ďalšie nepriame dane na tovar podliehajúci spotrebnej dani za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s pravidlami Spoločenstva pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo daň z pridanej hodnoty [ďalej len ‚DPH‘], pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane.

…“

4 Článok 47 ods. 1 prvá veta smernice 2008/118 spresňuje, že „smernica [Rady] 92/12/EHS [z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179)] sa zrušuje s účinnosťou od 1. apríla 2010“.

5 Článok 3 ods. 2 smernice 92/12 stanovoval:

„Výrobky [podliehajúce spotrebnej dani] môžu podliehať iným nepriamym daniam na špecifické účely za predpokladu, že tieto dane sú v súlade s daňovými pravidlami aplikovateľnými na spotrebnú daň a účely DPH, pokiaľ sa týka stanovenia daňového základu, výpočtu dane, určovania a monitorovania daní.“

Estónske právo

6 Zákon o miestnych daniach (kohalike maksude seadus) z 21. septembra 1994, v znení relevantnom pre spor vo veci samej, umožňoval miestnej samospráve uložiť daň za podmienok stanovených v jeho § 8. Tento paragraf nazvaný „Daň z predaja“ stanovoval:

„1. Daň z predaja platia samostatne zárobkovo činné osoby alebo právnické osoby, ktoré majú živnostenské oprávnenie na území obce alebo mesta. Daň z predaja platia podľa miesta výkonu svojej činnosti obchodníci v zmysle obchodného zákonníka [(kaubandustegevuse seadus) z 11. februára 2004], ktorí sú zaregistrovaní v živnostenskom registri a pôsobia v maloobchode, v gastronómii alebo v rámci poskytovania služieb.

2. Daň z predaja sa vyberá z hodnoty tovaru alebo služieb, ktoré platiteľ dane predal na území obce alebo mesta, pričom uvedená hodnota je súčasťou ich kúpnej ceny. Kúpnou cenou sa v zmysle tohto zákona rozumie zdaniteľná hodnota zdaniteľného obratu, ktorý je stanovený v zákone o dani z obratu, bez dane z predaja.

3. Sadzbu dane z predaja stanoví obecná alebo mestská rada, nesmie však prekročiť 1 % hodnoty tovaru a služieb podľa druhého odseku, ktorá je súčasťou kúpnej ceny.

…

6. Obecná alebo mestská správa je oprávnená priznať podľa podmienok a postupom, ktoré stanovila obecná alebo mestská rada, úľavy a oslobodenia od dane z predaja.“

7 Uvedený § 8 bol zrušený s účinnosťou od 1. januára 2012 a od tohto dátumu nebola stanovená nijaká daň z predaja.

8 Dňa 17. decembra 2009 prijala Tallinna Linnavolikogu (Mestská rada Tallinnu) nariadenie č. 45 o dani mesta Tallinn z predaja (müügimaks Tallinnas). Nariadením Tallinna Linnavolikogu č. 22 z 8. apríla 2010 bolo toto nariadenie (ďalej len „nariadenie č. 45“) zmenené a doplnené.

9 § 1 nariadenia č. 45, nazvaný „Označenie dane a predmetu dane“, stanovoval:

„1. Týmto nariadením sa v meste Tallinn zavádza daň z predaja.

2. Daň z predaja sa vyberá z tovaru a zo služieb, ktoré platiteľ dane spĺňajúci podmienky § 2 predáva, resp. poskytuje v prevádzkarni nachádzajúcej sa na území mesta Tallinn alebo z tejto prevádzkarne fyzickým osobám (s výnimkou predaja, resp. poskytovania samostatne zárobkovo činným osobám na ich podnikateľské účely) v rámci maloobchodu, gastronómie alebo poskytovania služieb.“

10 § 2 toho istého nariadenia, nazvaný „Platiteľ dane“, stanovoval:

„Platiteľmi dane sú obchodníci v zmysle Obchodného zákonníka [z 11. februára 2004], ktorí spĺňajú všetky nasledujúce podmienky:

1. obchodník je zapísaný v živnostenskom registri;

2. podľa údajov, ktoré sú obsahom živnostenského registra, sa obchodníkova prevádzkareň nachádza na území mesta Tallinn;

3. obchodník pôsobí v maloobchode, v gastronómii alebo v rámci poskytovania služieb.“

11 § 4 nariadenia č. 45 stanovoval sadzbu dane z predaja ako 1 % zdaniteľnej hodnoty tovarov a služieb uvedených v §1 ods. 2 tohto nariadenia.

12 § 5 tohto nariadenia, nazvaný „Oslobodenie od dane“, stanovoval:

„Dani z predaja nepodliehajú nasledujúce tovary a služby:

1. tovary a služby predávané v internetových obchodoch;

2. elektrická a termálna energia predávaná prostredníctvom distribučnej siete, zemný plyn a voda;

3. tovary a služby, ktoré sa predávajú počas cesty loďou, lietadlom, vlakom alebo autobusom v prípade, že sa cesta začína alebo končí mimo územia mesta Tallinn alebo ak loď, lietadlo, vlak alebo autobus počas celej cesty zostávajú mimo hraníc územia mesta;

4. akékoľvek lieky, antikoncepčné prípravky, zdravotné alebo hygienické výrobky, zdravotné pomôcky, ako aj akékoľvek zdravotné potreby uvedené v zozname stanovenom v nariadení č. 63 ministra sociálnych vecí zo 4. decembra 2006…;

5. chlieb neobsahujúci med, vajcia, syr alebo ovocie;

6. mlieko, smotana, cmar, kyslé mlieko a kyslá smotana, jogurty, kefír a iné acidofilné alebo fermentované mlieka a smotany…, okrem tých, ktoré sú vo forme prášku, granúl alebo v inej pevnej forme…;

7. (homogenizované) výrobky vo forme kaše určené ako výživa pre malé deti… špeciálne mlieko pre bábätká…, výrobky určené ako výživa pre malé deti, upravené na maloobchodný predaj vo forme prášku alebo v tekutej forme…, ako aj výživa pre malé deti obsahujúca mlieko a mliečne výrobky…;

8. plienky pre bábätká…;

9. lode, jachty a motorové člny dlhé 4 až 12 metrov, ktoré musia prejsť technickou kontrolou.“

13 Mesto Tallinn okrem toho oznámilo listom, že dani z predaja nepodlieha ani predaj cigariet.

14 § 13 nariadenia č. 45 stanovoval, že tento právny predpis sa uplatňuje od 1. júna 2010.

15 Tallinna Linnavolikogu prijala 22. júna 2010 nariadenie č. 39, ktorým bol zmenený rozpočet mesta Tallinn na rok 2010 a prijatý prvý doplnkový rozpočet (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Toto nariadenie nadobudlo účinnosť 25. júna 2010 a doplnilo nariadenie č. 45 zavedením § 9^1 v tomto znení:

„Daň z predaja sa vyberá na prevádzku hromadnej dopravy na území mesta Tallinn, ktorá je uvedená v § 6 ods. 1 zákona o organizácii územných samosprávnych celkov (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) z 2. júna 1993 (ďalej len ‚zákon o organizácii územných samosprávnych celkov‘). Príjmy z dane z predaja sa cielene použijú na plnenie tohto účelu.“

16 Tallinna Linnavolikogu prijala 9. septembra 2010 nariadenie č. 46 o rozpočte mesta Tallinn na rok 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). § 10 tohto nariadenia prevzal znenie uvedeného § 9^1.

17 Tallinna Linnavolikogu prijala 15. decembra 2011 nariadenie č. 43, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie č. 45, a spresnila v ňom, že posledným zdaňovacím obdobím bude štvrtý štvrťrok roka 2011. Od 31. decembra 2011 sa v meste Tallinn viac nevyberá daň z predaja v súlade so zmenami a doplneniami vyplývajúcimi zo zákona z 21. septembra 1994 o miestnych daniach.

18 § 6 ods. 1 zákona o organizácii územných samosprávnych celkov stanovuje:

„Úlohou samosprávnych celkov je zabezpečiť na území obce alebo mesta organizáciu… verejnej dopravy v rámci tejto obce alebo mesta… ak táto úloha nebola zverená niekomu inému."

19 § 3 ods. 2 bod 2 zákona o hromadnej doprave (ühistranspordi seadus) z 26. januára 2000 stanovuje:

„2. Cieľom koncepcie a organizácie hromadnej dopravy je:

…

(2) zabezpečiť uprednostnenie využívania prostriedkov hromadnej dopravy pred motorovými vozidlami a inými osobnými vozidlami a znížiť tak negatívny dosah dopravy na životné prostredie, ako aj z toho vyplývajúci vplyv na zdravie a predchádzať tak dopravným nehodám a zápcham."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

20 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Statoil sa okrem iného venuje maloobchodnému predaju kvapalného paliva, teda výrobku, na ktorý sa uplatňuje spotrebná daň. Uvedená spoločnosť 20. júla 2010, 20. októbra 2010 a 25. januára 2011 oznámila obrat, ktorý dosiahla predajom tovaru a služieb podliehajúcich dani z predaja, a to v uvedenom poradí za jún 2010, ako aj za tretí a štvrtý štvrťrok rovnakého roka.

21 Statoil podala 22. septembra 2010, 26. októbra 2010 a 7. februára 2011 opravné oznámenia, v ktorých zo svojho obratu, ktorý predtým oznámila, odpočítala obrat dosiahnutý predajom výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani. Uvedená spoločnosť požiadala 22. septembra 2010, 28. októbra 2010 a 9. februára 2011 Ettevõtlusamet o vrátenie dane.

22 Rozhodnutiami z 19. októbra 2010, 9. novembra 2010 a 4. marca 2011 Ettevõtlusamet tieto žiadosti zamietol. Okrem toho v poslednom z uvedených rozhodnutí Ettevõtlusamet rozhodol, že za štvrtý štvrťrok 2010 má Statoil zaplatiť ďalšiu sumu.

23 Dňa 19. novembra 2010 podala Statoil na Tallinna halduskohus (Správny súd v Tallinne) žalobu, v ktorej sa v podstate domáhala jednak zrušenia rozhodnutí Ettevõtlusamet z 19. októbra a 9. novembra 2010, a jednak opätovného preskúmania žiadostí o vrátenie dane z 22. septembra a 28. októbra 2010 alebo okamžitého vrátenia preplatku uvedeného v týchto žiadostiach. Statoil vo svojej žalobe najmä poukázala na to, že § 1 ods. 2 nariadenia č. 45 je v rozpore s právom Únie, pretože ukladá daň z predaja tovarov a služieb v oblasti maloobchodu, a to bez toho, aby upravil výnimku týkajúcu sa predaja výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani. Statoil podala 5. apríla 2011 na rovnakom súde podobnú žalobu týkajúcu sa rozhodnutia Ettevõtlusamet zo 4. marca 2011. Tallinna halduskohus konania o týchto žalobách spojil.

24 Rozhodnutím z 19. októbra 2011 Tallinna halduskohus zrušil vyššie uvedené tri rozhodnutia Ettevõtlusamet a nariadil mu, aby opätovne preskúmal dotknuté žiadosti o vrátenie dane. Na podporu svojho rozhodnutia Tallinna halduskohus v podstate poukázal na to, že daň z predaja nemožno považovať za daň, ktorá má osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118.

25 Ettevõtlusamet podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na vnútroštátny súd, pričom najmä tvrdil, že daň z predaja sa vyberá s konkrétnym cieľom, ktorým je podpora hromadnej dopravy a následné zníženie hustoty cestnej premávky, ako aj jej negatívneho dosahu na životné prostredie, ďalej že mesto Tallinn používa výnos z tejto dane na zlepšenie kvality hromadnej dopravy a napokon, že táto daň má za cieľ jednak sankcionovať spotrebu určitých tovarov alebo služieb, ktoré môžu spôsobiť spoločenské náklady alebo vyvolať negatívne vonkajšie účinky, ako aj financovať služby, ktoré sú vo všeobecnom záujme.

26 Statoil navrhuje odvolanie zamietnuť a najmä tvrdí, že cieľ stanovený v platnej právnej úprave spočíva v organizácii hromadnej dopravy, a nie v jej podpore, ako tvrdí Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (Odvolací súd v Tallinne) sa domnieva, že postačuje, ak skutočnosť, že sa daň zaťažujúca tovar podliehajúci spotrebnej dani použila v súlade s osobitným účelom, Ettevõtlusamet podporí dôkazmi, ktoré vyplývajú z rozpočtu mesta. Tento súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci neexistuje nijaký dôvod domnievať sa, že výnos z dane z predaja nebol použitý v súlade s týmto osobitným účelom.

28 Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že dane na osobitné účely sa zvyknú používať ako sankcia za spotrebu určitých tovarov alebo služieb, ktoré môžu spôsobiť spoločenské náklady alebo vyvolať negatívne vonkajšie účinky ako škodlivý vplyv na životné prostredie alebo sa používajú na financovanie určitých služieb, ktoré sú vo všeobecnom záujme, ako je podpora cestovného ruchu, športu alebo kultúry. Tento typ daní je teda prostriedkom, ktorý príslušné orgány použijú na ovplyvňovanie správania používateľov tým, že zdanením problematických výdavkov ich vedú k tomu, aby sa vyhli použitiu určitého tovaru.

29 Podľa Tallinna ringkonnakohus však v čase návrhu na začatie prejudiciálneho konania judikatúra Súdneho dvora neposkytovala jasnú odpoveď na otázku, či sa nepriama daň vyznačuje osobitným účelom v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, ak sa vyberá na financovanie konkrétnej úlohy samosprávneho celku v zmysle zákona a ak sa financovanie tejto úlohy zabezpečí aj v prípade, že sa daň nevyberie. V tejto súvislosti uvedený súd poukazuje na to, že všetky príjmy z dane z predaja boli určené na organizáciu hromadnej dopravy, čo môže znížiť znečistenie a zvýšiť mieru všeobecného blahobytu.

30 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta na zákonnosť výberu tejto dane v čase, keď osobitný účel uvedenej dane nebol výslovne stanovený právnym aktom, pričom v tejto súvislosti poukazuje na to, že § 9^1 bol do nariadenia č. 45 zaradený až v priebehu zdaňovacieho obdobia, ktoré je predmetom sporu, teda 25. júna 2010.

31 Za týchto podmienok Tallinna ringkonnakohus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa financovanie organizácie hromadnej dopravy na území územného samosprávneho celku považovať za osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice [2008/118], keď plnenie a financovanie tejto úlohy patria k povinnostiam územného samosprávneho celku?

2. Má sa v prípade kladnej odpovede na túto otázku článok 1 ods. 2 smernice [2008/118/ES] vykladať v tom zmysle, že je v súlade s týmto ustanovením, keď sa vo vnútroštátnom práve stanoví nepriama daň, ktorá sa vyberá z predaja tovaru podliehajúceho spotrebnej dani konečnému spotrebiteľovi a používa sa výlučne na organizáciu hromadnej dopravy, keď táto organizácia predstavuje povinnosť územného samosprávneho celku, ktorý je príjemcom uvedenej dane, pričom túto povinnosť má plniť nezávisle od existencie uvedenej nepriamej dane a výška financovania organizácie hromadnej dopravy v konečnom dôsledku nevyplýva automaticky z objemu dane, ktorý sa vybral, pretože výška sumy, ktorá sa poskytne na organizáciu hromadnej dopravy, je presne stanovená, takže keď sú príjmy z nepriamej dane vyššie, orgány verejnej moci poskytnú na organizáciu hromadnej dopravy adekvátne menšie množstvo iných finančných

prostriedkov, a naopak, keď sa vyberie nižšia suma dane z predaja, územný samosprávny celok musí adekvátne zvýšiť ostatné finančné prostriedky na organizáciu hromadnej dopravy, pričom však v prípade iných daňových príjmov, než sa predpokladalo, je možné zmeniť výšku výdavkov na organizáciu hromadnej dopravy prostredníctvom zmeny rozpočtu územného samosprávneho celku?

3. Má sa v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku článok 1 ods. 2 smernice [2008/118] vykladať v tom zmysle, že je v súlade s týmto ustanovením, keď sa z tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, vyberá aj nepriama daň, ktorej určenie sa stanoví po vzniku povinnosti zaplatiť túto daň?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

32 Vo svojej prvej a druhej prejudiciálnej otázke, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 vykladať v tom zmysle, že umožňuje dospieť k záveru, že daň ako vo veci samej v prípade, že zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani, sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, ak má financovať organizáciu hromadnej dopravy na území samosprávneho celku, ktorý túto daň ukladá, ak má tento samosprávny celok bez ohľadu na existenciu uvedenej dane povinnosť uvedenú činnosť plniť a financovať a ak boli príjmy z výberu uvedenej dane použité výlučne na účely uskutočnenia tejto činnosti.

33 Na úvod je potrebné poukázať na to, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spor vo veci samej, ktorý sa týka dane z predaja len v rozsahu, v akom táto daň zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva, spočíva na nespochybnenom predpoklade, že tento výrobok spadá do pôsobnosti pojmu „tovar podliehajúci spotrebnej dani“ v zmysle článku 1 ods. 1 smernice 2008/118. Vnútroštátny súd má tento predpoklad prípadne overiť. Keďže je však úlohou Súdneho dvora v každom prípade vyjadriť sa vzhľadom na skutkové a právne zistenia, ktoré sú uvedené v rozhodnutí vnútroštátneho súdu (pozri rozsudky B., C-306/09, EU:C:2010:626, bod 47, a Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, bod 38), bude v prejednávanej veci vychádzať na účely svojej analýzy z rovnakého predpokladu.

34 Okrem toho aj keď smernica 2008/118, ktorá sa ako jediná uplatňuje *ratione temporis* na spor vo veci samej, zrušila a nahradila smernicu 92/12 s účinnosťou od 1. apríla 2010, zo znenia článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 a článku 3 ods. 2 smernice 92/12 vyplýva, že obsah týchto ustanovení v podstate nie je odlišný. Z toho je potrebné vyvodiť, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa posledného uvedeného ustanovenia sa v súvislosti s článkom 1 ods. 2 smernice 2008/118 naďalej uplatňuje.

35 Podľa znenia článku 1 ods. 1 v spojení s článkom 1 ods. 2 tejto smernice tovar podliehajúci spotrebnej dani v zmysle tejto smernice môže byť predmetom inej nepriamej dane, ako je spotrebná daň určená touto smernicou, ak po prvé toto zdanenie slúži na osobitný účel alebo osobitné účely a po druhé, ak je v súlade s pravidlami Únie pre zdaňovanie uplatniteľnými na spotrebnú daň alebo DPH, pokiaľ ide o stanovenie daňového základu, výpočet dane, vznik daňovej povinnosti a kontrolu dane, pričom medzi tieto pravidlá nepatria ustanovenia o oslobodení od spotrebnej dane.

36 Tieto dve podmienky, ktorých cieľom je zabrániť ďalším nepriamym daniam, ktoré by protiprávne bránili obchodu, majú, ako to vyplýva aj zo samotného znenia článku 1 ods. 2 dotknutej smernice, kumulatívny charakter (pozri analogicky rozsudok Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, bod 22 a citovanú judikatúru).

37 Pokiaľ ide o prvú z uvedených podmienok, ktorú ako jedinú obsahujú položené otázky, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 je iný než čisto rozpočtový účel (pozri analogicky rozsudky Komisia/Francúzsko, C-434/97, EU:C:2000:98, bod 19, ako aj Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, bod 23 a citovanú judikatúru).

38 Keďže však všetky dane nevyhnutne sledujú rozpočtový účel, len táto okolnosť nemôže sama osebe bez toho, aby článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 stratil akýkoľvek zmysel, vylúčiť možnosť, že uvedená daň sleduje aj osobitný účel v zmysle tohto ustanovenia (pozri analogicky rozsudok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, bod 27 a citovanú judikatúru).

39 Vopred stanovené určenie príjmov z dane na financovanie právomocí, ktoré sú prenesené na miestne orgány, síce môže predstavovať okolnosť, ktorú treba zohľadniť na účely identifikovania existencie osobitného účelu, takéto určenie, ktoré je vlastne iba spôsobom vnútornej organizácie rozpočtu členského štátu, však nemôže samo osebe predstavovať dostatočnú podmienku, keďže každý členský štát sa môže rozhodnúť použiť príjem z dane, bez ohľadu na sledovaný účel, na financovanie konkrétnych výdavkov. V opačnom prípade by sa každý účel mohol považovať za osobitný v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, čo by zbavilo harmonizované spotrebné dane zavedené touto smernicou akéhokoľvek potrebného účinku a bolo by to v rozpore so zásadou, podľa ktorej sa odchylné ustanovenie, akým je uvedený článok 1 ods. 2, musí vykladať reštriktívne (pozri analogicky rozsudok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, body 28 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

40 Existencia osobitného účelu v zmysle uvedeného ustanovenia teda nemôže byť vymedzená len určením príjmov z predmetnej dane na financovanie všeobecných výdavkov v pôsobnosti samosprávneho orgánu v dotknutej oblasti. V opačnom prípade by totiž údajný osobitný účel nebolo možné odlíšiť od čisto rozpočtového cieľa.

41 Na to, aby z vopred stanoveného určenia výnosu z dane, ktorá zaťažuje výrobky podliehajúce spotrebnej dani, bolo možné vyvodiť záver, že táto daň sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, je potrebné, aby cieľom dotknutej dane bolo samo osebe zabezpečiť uskutočnenie uvedeného osobitného účelu, a teda aby existovala priama spojitosť medzi použitím príjmov získaných z dane a dotknutým osobitným účelom (pozri v tomto zmysle rozsudok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, bod 30).

42 Pokiaľ však takéto vopred stanovené určenie neexistuje, daň, ktorá zaťažuje výrobky podliehajúce spotrebnej dani, je možné považovať za daň sledujúcu osobitný účel v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118, iba ak by bola táto daň z hľadiska jej štruktúry, najmä pokiaľ ide o zdaniteľnú položku alebo o sadzbu dane, vytvorená spôsobom, ktorý ovplyvňuje konanie daňovníkov tak, aby bolo možné uskutočniť stanovený osobitný účel napríklad vysokým zdanením dotknutých výrobkov s cieľom odradiť od ich spotreby (pozri v tomto zmysle rozsudok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, bod 32).

43 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že príjmy z dane z predaja, ktorá zaťažuje väčšinu tovarov a služieb predávaných konečným spotrebiteľom na území mesta Tallinn, boli týmto mestom určené na financovanie jeho pôsobnosti v oblasti organizácie hromadnej dopravy na jeho území, ktorá mu vyplýva z § 6 ods. 1 zákona o organizácii územných samosprávnych celkov, a na tento účel aj boli výlučne použité.

44 Aj keď táto skutočnosť môže naozaj predstavovať okolnosť, ktorú treba zohľadniť na účely identifikovania existencie osobitného účelu v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2008/118 v súlade s judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bode 39 tohto rozsudku, je potrebné konštatovať, že uvedené určenie sa vzťahuje na všeobecné výdavky, ktorá má mesto Tallinn znášať, a to bez ohľadu na existenciu dane, ktorá je predmetom veci samej. Takéto všeobecné výdavky pritom môžu byť financované príjmami z akejkoľvek dane. Uvádzaný osobitný účel, teda financovanie organizácie hromadnej dopravy na území mesta Tallinn, preto nie je možné odlíšiť od čisto rozpočtového cieľa.

45 Okrem toho, aj keby bolo prijaté konštatovanie Ettevõtlusamet a gréckej vlády, že daň z predaja zaťažujúca kvapalné palivo, ktoré podlieha spotrebnej dani, je prostredníctvom efektívnej organizácie hromadnej dopravy zameraná na ochranu životného prostredia a verejného zdravia a že nejde o obyčajné všeobecné výdavky, ktoré môžu byť financované príjmami z akejkoľvek dane (pozri v tomto zmysle v súvislosti s výdavkami na zdravotníctvo vo všeobecnosti rozsudok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, bod 31), je potrebné poukázať na to, že dotknutá vnútroštátna právna úprava nestanovuje nijaký mechanizmus, na základe ktorého by príjmy z predmetnej dane zaťažujúcej kvapalné palivo, ktoré podlieha spotrebnej dani, boli vopred určené na uvedené ciele životného prostredia a verejného zdravia. V tejto súvislosti jednoduché určenie príjmov, ktorých sa týka vec sama, na organizáciu hromadnej dopravy neumožňuje v zmysle judikatúry v bode 41 tohto rozsudku konštatovať existenciu priameho spojenia medzi použitím príjmov z uvedenej dane a uvedenými cieľmi životného prostredia a verejného zdravia.

46 Okrem toho zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, a napokon ani z písomných pripomienok, ktoré pred ním boli prednesené, nevyplýva, že daň z predaja zaťažujúca kvapalné palivo podliehajúce spotrebnej dani zodpovedá podmienkam pripomenutým v bode 42 tohto rozsudku, teda že bola z hľadiska svoje štruktúry vytvorená spôsobom, ktorý daňovníkov odrádza od používania uvedeného paliva alebo ich podporuje v konaní, ktorého dosah na životné prostredie alebo verejné zdravie je menej škodlivý ako dosah konania uvedených daňovníkov v prípade neexistencie tejto dane.

47 Z týchto úvah vyplýva, že na prvú a druhú otázku je potrebné odpovedať, že článok 1 ods. 2 smernice 2008/118 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje dospieť k záveru, že daň ako vo veci samej, v prípade, že zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani, sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, ak má financovať organizáciu hromadnej dopravy na území samosprávneho celku, ktorý túto daň ukladá, a ak tento samosprávny celok má bez ohľadu na existenciu uvedenej dane povinnosť uvedenú činnosť vykonávať a financovať, pričom to platí aj v prípade, že príjmy z výberu uvedenej dane boli použité výlučne na účely uskutočnenia uvedenej činnosti. Uvedené ustanovenie sa preto musí vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej, ktorá takouto daňou zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani.

O tretej otázke

48 Vzhľadom na odpoveď na prvú a druhú otázku nie je nutné odpovedať na tretiu otázku.

O trovách

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

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

Článok 1 ods. 2 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje dospieť k záveru, že daň ako vo veci samej, ktorá zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani, sleduje osobitný účel v zmysle uvedeného ustanovenia, ak má financovať organizáciu hromadnej dopravy na území samosprávneho celku, ktorý túto daň ukladá, a ak tento samosprávny celok má bez ohľadu na existenciu uvedenej dane povinnosť uvedenú činnosť vykonávať a financovať, pričom to platí aj v prípade, že príjmy z výberu uvedenej dane boli použité výlučne na účely uskutočnenia uvedenej činnosti. Uvedené ustanovenie sa preto musí vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej, ktorá takouto daňou zaťažuje maloobchodný predaj kvapalného paliva podliehajúceho spotrebnej dani.

Podpisy