



Sbírka soudních rozhodnutí

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

7. února 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Článek 99 jednacího řádu Soudního dvora – Spotřební daně – Směrnice 2008/118/ES – Článek 1 odst. 2 – Výběr dalších nepřímých daní ze zvláštních – ‚Zvláštní důvody‘ – Pojem – Financování veřejnoprávního podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť – Cíle snížení nehodovosti a environmentální udržitelnosti – Čistě rozpočtový důvod – Odmítnutí vrátit daň založené na bezdůvodném obohacení – Podmínky“

Ve věci C-460/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD), Portugalsko] ze dne 12. července 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 26. července 2021, v řízení

Vapo Atlantic SA

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Jääskinen, předseda senátu, N. Piçarra a M. Gavalec (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout usnesením s odůvodněním podle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora,

vydává toto

* Jednací jazyk: portugalština.

Usnesení

- 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), jakož i obecných zásad unijního práva legality a právní jistoty.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Vapo Atlantic SA a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci vrácení (poplatku za silniční služby, dále jen „PSS“), který tato společnost uhradila za rok 2016.

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 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, pokud jde o stanovení základu daně, výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.

[...]“

Portugalská právní úprava

Zákon č. 55/2007

- 4 Lei n° 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E. P. E. (zákon č. 55/2007, který upravuje financování vnitrostátní silniční sítě podnikem EP – Estradas de Portugal, E. P. E.) ze dne 31. srpna 2007 (*Diário da República* č. 168/2007, řada I, ze dne 31. srpna 2007), stanoví právní režim PSS.
- 5 Článek 3 tohoto zákona, nadepsaný „Poplatek za silniční služby“, v odstavci 1 stanoví, že PSS je protihodnotou za používání vnitrostátní silniční sítě, které se zjišťuje na základě spotřeby pohonných hmot. Jeho odstavec 2 upřesňuje, že PSS je zdrojem financování vnitrostátní silniční sítě, o níž se stará EP – Estradas de Portugal, E. P. E. (dále jen „EP“).

- 6 Podle článku 4 odst. 1 uvedeného zákona jsou PSS zatíženy benzín a nafta podléhající dani z ropných a energetických produktů a neuplatní se na něj osvobození od této daně.
- 7 Článek 6 téhož zákona stanoví, že PSS je vlastním příjmem EP.

Narizení s mocí zákona č. 380/2007

- 8 Právní režim koncese na vnitrostátní silniční síť udělené EP je upraven Decreto-Lei n° 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão (nařízení s mocí zákona č. 380/2007, kterým se uděluje [EP] koncese na financování, koncepci, projektování, výstavbu, udržování, využívání, modernizaci a rozšiřování vnitrostátní silniční sítě, a kterým se schvalují základní dokumenty koncese) ze dne 13. listopadu 2007 (*Diário da República* č. 218/2007, řada I, ze dne 13. listopadu 2007).
- 9 Základní dokumenty této koncese, schválené tímto nařízením s mocí zákona, zejména stanoví, že PSS je vlastním příjmem EP, a uvádí, že držitel koncese musí v rámci své činnosti sledovat cíle snížení nehodovosti, jinak řečeno počtu nehod, a environmentální udržitelnosti.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Vapo Atlantic je společnost, jejíž předmět činnosti zahrnuje mimo jiné provozování čerpacích stanic a velkoobchodní prodej ropných produktů. Na základě prohlášení této společnosti o propuštění ke spotřebě vystavila daňová správa společné výměry daně z ropných a energetických produktů, PSS a dalších daňových odvodů za rok 2016 v celkové výši 21 016 425,44 eura, z čehož 4 873 427,68 eura připadalo na PSS.
- 11 Dne 10. února 2020 podala společnost Vapo Atlantic odvolání proti těmto daňovým výměrům, které bylo zamítnuto rozhodnutím ředitele celního úřadu v Braze (Portugalsko) ze dne 23. července 2020. V tomto rozhodnutí se mělo za to, že PSS je v souladu se směrnicí 2008/118 a že s ohledem na skutečnost, že tento poplatek hradí daňoví poplatníci při nákupu pohonných hmot, byla by společnost Vapo Atlantic bezdůvodně obohacena, pokud by bylo vyhověno její žádosti o vrácení.
- 12 Společnost Vapo Atlantic podala proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD), Portugalsko].
- 13 Na podporu své žaloby společnost Vapo Atlantic tvrdí, že PSS byl zaveden z čistě rozpočtových důvodů za účelem financování veřejnoprávního podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť, což je v rozporu s čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118.
- 14 Daňová správa zaprvé odpovídá, že nařízení s mocí zákona č. 380/2007, které uděluje koncesi na vnitrostátní silniční síť podniku EP, který se od té doby stal podnikem Infraestruturas de Portugal, SA (dále jen „IP“), posledně uvedenému ukládá dosažení cíle spočívajícího ve snížení nehodovosti, jakož i cíle environmentální udržitelnosti, kteréžto představují zvláštní důvod PSS ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118. Kromě toho PSS je podle této správy vlastním příjmem IP. Daňová správa uvádí, že tento podnik je tedy financován uživateli vnitrostátní silniční sítě a jen podpůrně ze státních prostředků. Zadruhé má za to, že i když neexistuje žádný formální

mechanismus přenesení PSS, ze zvláštní daňové struktury PSS vyplývá, že se tento poplatek promítá do prodejní ceny pro veřejnost, což znamená, že vrácení částek, jež zaplatila osoba povinná k dani z titulu PSS, by odpovídalo situaci bezdůvodného obohacení.

- 15 Předkládající soud si klade otázku, zda PSS byla zavedena ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, a uvádí, že Soudní dvůr se k této otázce výslovně nevyjádřil. V tomto ohledu upřesňuje, že podle zákona č. 55/2007 je cílem PSS prostřednictvím uživatelů vnitrostátní silniční sítě, a podpůrně portugalského státu, zajistit financování navrhování, plánování, výstavby, údržby, využívání, modernizace a rozšiřování této silniční sítě, přičemž na tuto činnost byla IP udělena koncese. Předkládající soud má za to, že tento poplatek je tedy vlastním příjmem držitele koncese, který musí sledovat „cíle snížení nehodovosti a environmentální udržitelnosti“.
- 16 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 1 odst. 2 směrnice Rady [2008/2008], konkrétně požadavek týkající se existence ‚zvláštních důvodů‘, vykládán v tom smyslu, že poplatek je zaveden z čistě rozpočtového důvodu, pokud je zaveden za účelem financování veřejnoprávního podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť, při příležitosti obnovení jeho koncese, jsou mu obecně přidělovány příjmy z poplatku a struktura tohoto poplatku nenaznačuje úmysl odrazovat od jakékoli spotřeby?
- 2) Umožňuje unijní právo a zásady legality a právní jistoty, aby vnitrostátní orgány odmítly vrácení nepřímých poplatků, které jsou v rozporu se směrnicí [2008/118], z důvodu bezdůvodného obohacení osoby povinné k poplatku, pokud tak nestanoví žádné zvláštní ustanovení vnitrostátního práva?
- 3) Umožňuje unijní právo vnitrostátním orgánům, aby při odůvodnění odmítnutí vrácení nepřímých poplatků, které jsou v rozporu se směrnicí [2008/118], vycházely z přenesení poplatku a bezdůvodného obohacení osoby povinné k poplatku, přičemž tato poslední uvedená osoba je povinna prokázat jejich neexistenci?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 17 Na základě článku 99 jednacího řádu Soudního dvora platí, že pokud lze odpověď na předběžnou otázku jasně vyvodit z judikatury, nebo pokud o odpovědi na takovou otázku nelze rozumně pochybovat, může Soudní dvůr kdykoli na návrh soudce zpravodaje a po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout usnesením s odůvodněním.
- 18 Toto ustanovení je třeba použít v případě projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že poplatek, z něhož obecně plynou příjmy veřejnoprávnímu podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť, a jehož struktura nenaznačuje žádný úmysl odrazovat od spotřeby hlavních pohonných hmot v silniční dopravě, je vybírán ze „zvláštních důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení.

- 20 Úvodem je třeba uvést, že toto ustanovení, které má zohledňovat různorodé daňové tradice členských států v této oblasti a časté využívání nepřímých daní pro účely mimorozpočtové politiky, umožňuje členským státům zavést nad rámec minimální spotřební daně další nepřímé daně sledující zvláštní účel (rozsudky ze dne 4. června 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, bod 58, a ze dne 3. března 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, bod 48).
- 21 Podle uvedeného ustanovení mohou členské státy vybírat další nepřímé daně z výrobků podléhajících spotřební dani za dvou podmínek. Zaprvé musí být takové daně vybírány ze zvláštních důvodů a zadruhé tyto daně musí dodržovat unijní pravidla platná pro spotřební daně nebo pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, jakož i výpočet daně, vznik daňové povinnosti a kontrolu daně, avšak s výjimkou ustanovení upravujících osvobození od daně.
- 22 Obě tyto podmínky, jejichž cílem je zabránit tomu, aby další nepřímé daně neoprávněně bránily obchodu, jsou podle samotného znění čl. 1 odst. 2 uvedené směrnice kumulativní (viz rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 36, jakož i obdobně rozsudek ze dne 25. července 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, bod 36).
- 23 Pokud jde o první z uvedených podmínek, již se jako jediné týká první předběžná otázka, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zvláštní důvod ve smyslu tohoto ustanovení je jiný důvod než čistě rozpočtový (rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel podmíněným Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 37).
- 24 Nicméně vzhledem k tomu, že všechny daně jsou nevyhnutelně vybírány z rozpočtového důvodu, 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 (rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 38 a citovaná judikatura).
- 25 Aby daň byla považována za daň vybíranou ze zvláštního důvodu ve smyslu uvedeného ustanovení, musí mít sama o sobě za cíl zajistit uvedený zvláštní důvod, takže mezi využitím příjmů a účelem předmětného zdanění musí existovat přímá souvislost (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 41, jakož i ze dne 25. července 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, bod 38).
- 26 Kromě toho předem stanovené účelové určení příjmů z určité daně na financování pravomocí státních orgánů, které na ně byly přeneseny, sice může představovat okolnost, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda existuje zvláštní důvod, avšak takové účelové určení, které je vlastně pouze způsobem vnitřní organizace rozpočtu členského státu, nemůže být samo o sobě dostatečnou podmínkou, jelikož každý členský stát se může bez ohledu na sledovaný cíl rozhodnout, že příjmy z daně budou určeny na financování konkrétních výdajů. V opačném případě by bylo možné považovat každý důvod 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 odchylné ustanovení jako čl. 1 odst. 2 vykládat restriktivně (rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 39 a citovaná judikatura).
- 27 Konečně, pokud takový mechanismus předem stanoveného účelového určení neexistuje, poplatek, který zatěžuje zboží podléhající spotřební dani, může být považován za poplatek vybíraný ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 pouze v případě, že je

struktura tohoto poplatku, zejména pokud jde o produkt, na který se poplatek vztahuje, či sazbu poplatku, koncipována tak, aby ovlivnila jednání osob povinných k poplatku způsobem umožňujícím zohlednění uvedených zvláštních důvodů, například vysokým zpoplatněním dotčených výrobků za účelem odrazení od jejich spotřeby (rozsudek ze dne 5. března 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, bod 42 a citovaná judikatura).

- 28 Když Soudní dvůr rozhoduje o žádosti o předběžnou otázku, jejíž cílem určení, zda je poplatek zaveden členským státem ze „zvláštního důvodu“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, jeho úloha spočívá spíše v objasnění vnitrostátnímu soudu kritérií, jejichž uplatnění umožní tomuto posledně uvedenému soudu určit, zda tento poplatek je skutečně zaveden z takového důvodu, než v tom, že toto posouzení provede samotný Soudní dvůr, a to tím spíše, že v tomto ohledu nemá nezbytně k dispozici všechny potřebné údaje (obdobně viz rozsudky ze dne 7. listopadu 2002, Lohmann a Medi Bayreuth, C-260/00 až C-263/00, EU:C:2002:637, bod 26 a ze dne 16. února 2006, Proxxon, C-500/04, EU:C:2006:111, bod 23).
- 29 V projednávaném případě je třeba zaprvé uvést, jak vyplývá z judikatury uvedené v bodě 26 tohoto usnesení, že předem stanovené účelové určení příjmů z PSS na financování pravomocí držitele koncese na vnitrostátní silniční síť, které na něj byly přeneseny, sice může představovat okolnost, kterou je nutné zohlednit pro účely zjištění, zda existuje zvláštní důvod ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, avšak takové účelové určení, které je vlastně pouze způsobem vnitřní organizace rozpočtu členského státu, nemůže být samo o sobě dostatečnou podmínkou.
- 30 Zadruhé, aby byl PSS považován za poplatek vybíraný ze zvláštního důvodu ve smyslu uvedeného ustanovení, musí mít sám o sobě za cíl zajistit dosažení cílů snížení nehodovosti a environmentální udržitelnosti, které byly vytyčeny držiteli koncese na vnitrostátní silniční síť. Tak by tomu bylo zejména v případě, že by příjem z uvedeného poplatku musel být povinně využíván ke snížení sociálních a environmentálních nákladů konkrétně souvisejících s používáním této sítě, které je zatíženo uvedeným poplatkem. Byla by tedy vytvořena přímá souvislost mezi využitím příjmů a účelem předmětného zpoplatnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, bod 30 a ze dne 25. července 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, bod 38).
- 31 Zatřetí je pravda, jak vyplývá z bodu 14 tohoto usnesení, že daňová správa tvrdí, že existuje souvislost mezi určením příjmů z PSS a zvláštním důvodem, který vedl k zavedení tohoto poplatku, jelikož nařízení s mocí zákona, kterým byla udělena koncese na vnitrostátní silniční síť IP, ukládá tomuto podniku, aby svým jednáním přispíval ke snížení nehodovosti v této síti a k environmentální udržitelnosti.
- 32 Jak však bylo uvedeno v bodě 15 tohoto usnesení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že příjmy z poplatku, o který se jedná ve věci v původním řízení, nejsou určeny výlučně k financování činností, které mají vést k dosažení obou cílů uvedených v předchozím bodě. Příjmy z PSS mají totiž v širším rozsahu zajistit financování navrhování, plánování, výstavby, údržby, provozu, modernizace a rozšiřování této sítě.
- 33 Začtvrté oba cíle, jejichž dosažení bylo uloženo držiteli koncese na portugalskou vnitrostátní silniční síť, jsou uvedeny velmi obecně a na první pohled z nich nevyplývá skutečná vůle odradit od používání této sítě nebo hlavních silničních pohonných hmot, jako jsou benzín, nafta nebo zkapalněný ropný plyn (LPG). V tomto ohledu je významné, že předkládající soud ve znění své

první předběžné otázky zdůrazňuje, že příjmy z poplatku jsou obecně přidělovány držiteli koncese na vnitrostátní silniční síť a že struktura tohoto poplatku nenaznačuje úmysl odradit od jakékoliv spotřeby těchto pohonných hmot.

- 34 Zapáté žádost o rozhodnutí o předběžné otázce neobsahuje skutečnosti, které by umožňovaly mít za to, že je PSS, který zatěžuje uživatele vnitrostátní silniční sítě, koncipován, pokud jde o jeho strukturu, takovým způsobem, že odrazuje osoby povinné k poplatku od používání této sítě nebo je motivuje k chování, jehož účinky jsou méně škodlivé pro životní prostředí a mohou snížit nehodovost.
- 35 S výhradou ověření, která musí provést předkládající soud s ohledem na vodítka uvedená v bodech 29 až 34 tohoto usnesení, tudíž nelze oba zvláštní důvody, kterých se daňová správa dovolává za účelem prokázání, že PSS je vybírán ze zvláštního důvodu ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118, odlišit od čistě rozpočtového důvodu (obdobně viz rozsudek ze dne 27. února 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, body 31 až 35).
- 36 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 1 odst. 2 směrnice 2008/118 musí být vykládán v tom smyslu, že poplatek, z něhož příjmy jsou obecně určeny veřejnoprávnímu podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť, a jehož struktura nenaznačuje žádný úmysl odradit od spotřeby hlavních pohonných hmot v silniční dopravě, není vybírán ze „zvláštních důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení.

Ke druhé a třetí otázce

- 37 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní orgány mohly odůvodnit své odmítnutí vrátit nepřímý poplatek, který je v rozporu se směrnicí 2008/118, tím, že předpokládají přenesení tohoto poplatku na třetí osoby, a tudíž bezdůvodné obohacení osoby povinné k poplatku.
- 38 Z ustálené judikatury plyne, že nárok na vrácení daní, jež byly v členském státě vybrány v rozporu s pravidly unijního práva, je důsledkem a doplňkem práv, jež přiznávají jednotlivcům tato ustanovení unijního práva, jež byla vyložena Soudním dvorem. Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem podle vnitrostátních procesních pravidel a v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity (v tomto smyslu zejména viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, bod 12, jakož i ze dne 1. března 2018, Petrotel-Lukoil a Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, bod 32).
- 39 Existuje jen jediná výjimka z povinnosti vrátit daně vybrané v členském státě v rozporu s unijními předpisy. Ochrana práv zaručených v této oblasti unijním právním řádem totiž vylučuje vrácení daní, poplatků a příspěvků vybraných v rozporu s unijním právem, pokud se prokáže, že osoba, jíž byla uložena povinnost tyto platby uhradit, je ve skutečnosti přenesla na další subjekty, jinak by to totiž vedlo k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 21, jakož i ze dne 1. března 2018, Petrotel-Lukoil a Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, bod 33).
- 40 Vnitrostátním orgánům a soudům tudíž přísluší zajistit dodržování zásady zákazu bezdůvodného obohacení, a to i v případě, že chybějící právní úpravy ve vnitrostátním právu.

- 41 Za takových podmínek, jako jsou podmínky uvedené v bodě 39 tohoto usnesení, nese zátěž související s neoprávněně vybranou daní nikoli hospodářský subjekt, který je osobou povinnou k dani, ale kupující, na kterého byla daň přenesena. Vrátit hospodářskému subjektu částku daně, která již byla přenesena na kupujícího, by se tak pro uvedený hospodářský subjekt rovnalo získání dvojí platby, což by mohlo být kvalifikováno jako bezdůvodné obohacení, aniž by tím byly napraveny důsledky, jež měla protiprávnost daně pro kupujícího (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 22, jakož i ze dne 1. března 2018, Petrotel-Lukoil a Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, bod 34).
- 42 Členský stát proto může bránit vrácení neoprávněně daně z hlediska unijní práva pouze tehdy, když vnitrostátní orgány prokážou, že celou daňovou zátěž nesla jiná osoba než osoba povinná k dani a že vrácení daně by vedlo k bezdůvodnému obohacení této osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že pokud byla přenesena jen část daně, vnitrostátní orgány jsou povinny vrátit nepřenesenou částku daně (v tomto smyslu zejména viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, bod 13; ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 27 a 28, jakož i ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, EU:C:2003:533, bod 94).
- 43 Vzhledem k tomu, že tato výjimka z vrácení daní neslučitelných s unijním právem, je omezením subjektivního práva vycházejícím z unijního právního řádu, je třeba jej vykládat restriktivně s ohledem zejména na skutečnost, že přenesení daně na spotřebitele nutně nevylučuje hospodářský dopad daně na osobu povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, EU:C:2003:533, bod 95, jakož i ze dne 1. března 2018, Petrotel-Lukoil a Georgescu, C-76/17, EU:C:2018:139, bod 35).
- 44 I když jsou totiž ve vnitrostátních právních předpisech nepřímé daně pojaty tak, aby byly přeneseny na konečného spotřebitele, a tyto nepřímé daně jsou obvykle v obchodním styku částečně nebo zcela přenášeny, nelze obecně tvrdit, že daň je ve všech případech skutečně přenesena. Skutečné, částečné nebo úplné, přenesení daně závisí na více faktorech, které jsou spojeny s každou obchodní transakcí, a odlišují ji od ostatních případů, které se vyskytují v jiných kontextech. Otázka, zda byla nebo nebyla daň přenesena, je v každém případě nepřímé daně skutkovou otázkou, k jejímuž posouzení je příslušný vnitrostátní soud, který má volnost při hodnocení důkazů, které mu jsou předkládány (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 1988, Les Fils de Jules Bianco a Girard, 331/85, 376/85 a 378/85, EU:C:1988:97, bod 17, jakož i ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, EU:C:2003:533, bod 96).
- 45 Nelze však připustit, aby v případě nepřímých daní existovala domněnka, že k přenesení došlo a je na osobě povinné k dani, aby prokázala opak. Totéž platí i v případě, kdy osoba povinná k dani byla na základě platných vnitrostátních právních předpisů povinna zahrnout daň do výrobní ceny dotčeného výrobku. Taková zákonná povinnost totiž neumožňuje předpokládat, že celá daňová zátěž byla přenesena, a to ani v případě, kdyby porušení takové povinnosti vedlo k uložení sankce (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 25 a 26).
- 46 Unijní právo tedy vylučuje uplatnění jakékoli domněnky nebo důkazního pravidla, jejichž cílem je uložit dotčenému hospodářskému subjektu povinnost prokázat, že neoprávněně vybrané daně nebyly přeneseny na jiné osoby, a zabránit mu v předložení důkazů za účelem zpochybnění údajného přenesení daně (rozsudek ze dne 21. září 2000, Michailidis, C-441/98 a C-442/98, EU:C:2000:479, bod 42).

- 47 Kromě toho i v případě, že je prokázáno, že zatížení neoprávněně vybranou daní bylo přeneseno na třetí osoby, nevede vrácení této daně hospodářskému subjektu nutně k jeho bezdůvodnému obohacení, jelikož promítnutí částky uvedené daně do platných cen mu mohlo způsobit újmu související se snížením objemu jeho tržeb (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, body 29 až 32, jakož i ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, EU:C:2011:540, bod 21).
- 48 Za těchto podmínek je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní orgány mohly odůvodnit své odmítnutí vrátit nepřímý poplatek, který je v rozporu se směrnicí 2008/118, tím, že předpokládají přenesení tohoto poplatku na třetí osoby, a tudíž bezdůvodné obohacení osoby povinné k poplatku.

K nákladům řízení

- 49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) **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 poplatek, z něhož jsou příjmy obecně určeny veřejnoprávnímu podniku, který je držitelem koncese na vnitrostátní silniční síť, a jehož struktura nenaznačuje žádný úmysl odradit od spotřeby hlavních pohonných hmot v silniční dopravě, není vybírán ze „zvláštních důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení.**
- 2) **Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní orgány mohly odůvodnit své odmítnutí vrátit nepřímý poplatek, který je v rozporu se směrnicí 2008/118, tím, že předpokládají přenesení tohoto poplatku na třetí osoby, a tudíž bezdůvodné obohacení osoby povinné k poplatku.**

Podpisy