

PRESUDA SUDA (tre?e vije?e)

5. ožujka 2015.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Neizravni porezi – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – ?lanak 1. stavak 2. – Teku?e gorivo koje podliježe trošarini – Porez na maloprodaju – Pojam ,posebna namjena’ – Predodre?ena namjena – Organizacija javnog prijevoza na podru?ju grada“

U predmetu C?553/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU?a, koji je uputio Tallinna ringkonnakohus (Estonija), odlukom od 15. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 16. listopada 2013., u postupku

Tallinna Ettevõtlusamet

protiv

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

SUD (tre?e vije?e),

u sastavu: M. Ileši?, predsjednik vije?a, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jaraši?nas (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani postupak,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Tallinna Ettevõtlusamet, T. Pikamäe, *advokaat*,
- za Statoil Fuel & Retail Eesti AS, C. Ginter i V. Puolakainen, *advokaadid*,
- za gr?ku vladu, I. Bakopoulos, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Grønfeldt i L. Naaber?Kiviloo, u svojstvu agenata,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez njegova mišljenja,

donosi sljede?u

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 1. stavka 2. Direktive Vije?a 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o op?im aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009, L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora izme?u Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinnska agencija za poduzetništvo, u dalnjem tekstu: Ettevõtlusamet) i Statoil Fuel & Retail Eesti AS (u dalnjem tekstu: Statoil), u vezi s povratom poreza na prodaju koji je to društvo platilo tijekom 2010. i 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?lanak 1. Direktive 2008/115 odre?uje:

„1. Ovom se Direktivom utvr?uju op?a pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljede?ih roba (dalje u tekstu ,trošarinska roba’):

a) energeti i elektri?na energija, obuhva?eni Direktivom 2003/96/EZ [Vije?a od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje enerenata i elektri?ne energije, SL L 283, str. 51.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.];

[...]

2. Države ?lanice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima Zajednice koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost [u dalnjem tekstu: PDV], vezano uz utvr?ivanje porezne osnovice, izra?unavanje poreza, nastanak obveze obra?una i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uklju?uju odredbe o oslobo?enjima.

[...]"

4 ?lanak 47. stavak 1. Direktive 2008/118 u prvom podstavku pojašnjava da se „Direktiva 92/12/EEZ [Vije?a od 25. velja?e 1992. o op?im aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i pra?enju takvih proizvoda (SL L 76, str. 1.) [neslužbeni prijevod]] stavlja [...] izvan snage po?evši od 1. travnja 2010.“.

5 ?lanak 3. stavak 2. Direktive 92/12 odre?ivao je:

„Proizvodi [koji podliježu trošarinama] mogu biti predmet drugih neizravnih poreza za posebne svrhe, pod uvjetom da ti porezi poštuju pravila oporezivanja primjenjiva na trošarine ili [PDV] za potrebe odre?ivanja porezne osnovice, izra?unavanje poreza, nastanak obveze obra?una i nadzor poreza.“ [neslužbeni prijevod]

Estonsko pravo

6 U verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku, Zakon koji se odnosi na lokalne poreze (kohalike maksude seadus) od 21. rujna 1994. dopuštao je, me?u ostalim, lokalnim zajednicama da uvedu porez pod uvjetima navedenima u njegovu ?lanku 8. Taj ?lanak, naslovljen „Porez na prodaju“, odre?ivao je:

„(1) Porez na prodaju pla?aju pojedina?ni poduzetnici i pravne osobe koji imaju dozvolu za trgovanje ili pružanje usluga na podru?ju op?ine ili grada. Porez na prodaju, ovisno o sjedištu,

pla?aju trgovci u smislu Zakona o trgovinskoj djelatnosti [(kaubandustegevuse seadus) od 11. velja?e 2004.] koji su upisani u upisnik gospodarskih djelatnosti i koji svoju djelatnost obavljaju u podru?ju trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.

(2) Porez na prodaju obra?unava se na vrijednost prodajne cijene robe ili usluga koje porezni obveznik prodaje na podru?ju op?ine ili grada. Prodajnom cijenom robe i usluga u smislu ovog zakona smatra se oporeziva vrijednost oporezive dobiti, predvi?ene zakonom o porezu na dobit, osim poreza na prodaju.

(3) Stopu poreza na prodaju odre?uje op?insko ili gradsko vije?e, ali ona ne smije prelaziti 1 % prodajne vrijednosti robe i usluga iz stavka 2.

[...]

(6) Op?inska ili gradska uprava ima pravo odobriti pogodnosti i izuze?a u podru?ju poreza na prodaju prema uvjetima i postupku koje predvodi op?insko ili gradsko vije?e.“

7 Spomenuti ?lanak 8. stavljen je izvan snage s u?inkom od 1. sije?nja 2012. te od tog datuma nije predvi?en nikakav porez na prodaju.

8 Tallinna Linnavolikogu (tallinnsko gradsko vije?e) 17. prosinca 2009. donijelo je Uredbu br. 45 o porezu grada Tallinna na prodaju (müügimaks Tallinnas). Ta uredba izmijenjena je Uredbom Tallinna Linnavolikogu br. 22 od 8. travnja 2010. (u dalnjem tekstu: Uredba br. 45).

9 ?lanak 1. Uredbe br. 45, naslovljen „Naziv i svrha poreza“, predvi?ao je:

„(1) Ovom uredbom u gradu Tallinnu uvodi se porez na prodaju.

(2) Porez na prodaju obra?unava se na robu i usluge koje pruži porezni obveznik koji ispunjava pretpostavke iz ?lanka 2. Uredbe, u poslovnom nastanu smještenom na podru?ju grada Tallinna ili iz njega, fizi?koj sobi (osim ako je rije? o pružanju usluga ili prodaji robe pojedina?nom poduzetniku za potrebe njegova poduze?a) u podru?ju trgovine na malo, ugostiteljstva i uslužnih djelatnosti.“

10 ?lanak 2. spomenute uredbe, naslovljen „Porezni obveznik“, odre?ivao je:

„Porezni obveznici su trgovci u smislu Zakona [od 11. velja?e 2004.] o trgovinskoj djelatnosti koji ispunjavaju svaku od sljede?ih pretpostavki:

1) trgovac je upisan u upisnik gospodarskih djelatnosti;

2) poslovni nastan trgovca smješten je na podru?ju grada Tallinna prema podacima iz upisnika gospodarskih djelatnosti;

3) trgovac svoju djelatnost obavlja u podru?ju trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.“

11 ?lanak 4. Uredbe br. 45 propisivao je stopu poreza na prodaju do 1 % prodajne vrijednosti robe i usluga iz ?lanka 1. stavka 2. te uredbe.

12 ?lanak 5. spomenute uredbe, naslovljen „Izuze?a od poreza“, odre?ivao je:

„Sljede?a roba i usluge ne podliježu pla?anju poreza na prodaju:

- 1) roba i usluge koji se prodaju elektroni?kim putem;
- 2) elektri?na i termalna energija koja se prodaje putem distribucijske mreže, zemni plin i voda;
- 3) roba i usluge koji se prodaju tijekom putovanja brodom, zrakoplovom, vlakom ili autobusom, kada putovanje zapo?inje ili završava izvan podru?ja grada Tallinna ili kada brod, zrakoplov, vlak ili autobus tijekom putovanja ostaje izvan podru?ja Tallinna;
- 4) svi lijekovi, kontracepcija sredstva, sanitarni i higijenski proizvodi, medicinski aparati kao i sva medicinska pomagala koja se nalaze na popisu utvr?enom u Uredbi br. 63 ministra socijalne skrbi od 4. prosinca 2006. [...];
- 5) kruh bez dodatka meda, jaja, sira ili vo?a [...];
- 6) mlijeko, vrhnje, mla?enica, kiselo mlijeko i vrhnje, jogurti, kefir i druga fermentirana ili ukiseljena mlijeka i vrhnja [...], osim u prahu, granulama ili drugom ?vrstom obliku [...];
- 7) pripravci (homogenizirani) od pirea, ?ija je namjena da ih se upotrijebi kao namirnice za djecu niske dobi [...], posebna mlijeka za bebe [...], pripravci za hranjenje djece niske dobi, prilago?eni prodaji na malo, u prahu ili teku?em stanju [...], kao i namirnice za djecu niske dobi koje sadrže mlijeko i mlije?ne proizvode [...];
- 8) dje?je pelene [...];
- 9) brodovi, jahte i brzi brodovi dužine od 4 do 12 metara koji podliježu tehni?kom pregledu.“

13 Grad Tallinn osim toga dopisom je objavio da je prodaja cigareta tako?er izuzeta od poreza na prodaju.

14 ?lanak 13. Uredbe br. 45 predvi?ao je da se potonja primjenjuje od 1. lipnja 2010.

15 Tallinna Linnavolikogu 22. lipnja 2010. donio je Uredbu br. 39 o izmjeni prora?una grada Tallinna za 2010. i prvom dopunskom prora?unu (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Ta uredba, koja je stupila na snagu 25. lipnja 2010., izmijenila je Uredbu br. 45 unijevši u nju sljede?i ?lanak 9.1:

„Porez na prodaju obra?unava se radi organizacije javnog prijevoza na podru?ju grada Tallinna iz ?lanka 6. stavka 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) od 2. lipnja 1993. (u dalnjem tekstu: Zakon o organizaciji lokalnih zajednica)]. Prihod od poreza na prodaju posebno je namijenjen ostvarivanju tog cilja.“

16 Tallinna Linnavolikogu 9. rujna 2010. donio je Uredbu br. 46 o prora?unu grada Tallinna za 2011. (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). ?lanak 10. te uredbe preuzeo je tekst spomenutog ?lanka 9.1.

17 Tallinna Linnavolikogu 15. prosinca 2011. donio je Uredbu br. 43 o izmjeni Uredbe br. 45, pojašnjavaju?i da je posljednje razdoblje oporezivanja ?etvrti tromjese?je 2011. Od 31. prosinca 2011. u gradu Tallinnu više nema poreza na prodaju, u skladu s izmjenama zakona o lokalnim porezima od 21. rujna 1994.

18 ?lanak 6. stavak 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica predvi?a:

„Lokalne zajednice imaju zadataku organiziranja na području opštine ili grada [...] javnog prijevoza unutar opštine ili grada, [...] ako ostvarenje tih zadataka nije povjerenio nekom drugom.“

19 ?lanak 3. stavak 2. točka 2. Zakona o javnom prijevozu (ühistranspordi seadus) od 26. siječnja 2000. određuje:

„(2) Cilj je koncepcije i organizacije javnog prijevoza:

[...]

2) poticati veću upotrebu javnih prijevoznih sredstava u odnosu na automobile i druga pojedinačna vozila, smanjujući na taj način negativan uticaj prijevoza na okoliš i štetne učinke na zdravlje koji iz toga proizlaze, pridonoseći sprečavanju nesreča i zastoja u prometu.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u djelatnosti Statoila ulazi i prodaja na malo tekućeg goriva, trošarinske robe. Statoil je 20. srpnja 2010., 20. listopada 2010. i 25. siječnja 2011. prijavio dobit koju je ostvario od prodaje robe i usluga koji podliježu porezu na prodaju u lipnju 2010. odnosno u trećem i četvrtom tromjesečju iste godine.

21 Statoil je 22. rujna 2010. odnosno 26. listopada 2010. i 7. veljače 2011. podnio ispravljene izjave, kojima je svoju prethodno prijavljenu dobit umanjio za dobit od prodaje trošarinske robe. Statoil je Ettevõtlusametu 22. rujna 2010. odnosno 28. listopada 2010. i 9. veljače 2011. podnio zahtjeve za povrat poreza.

22 Ettevõtlusamet je odlukama od 19. listopada 2010., 9. studenoga 2010. i 4. ožujka 2011. odbio te zahtjeve. Osim toga, Ettevõtlusamet je potonjem odlukom za četvrti tromjesečje 2010. odredio dodatni iznos koji Statoil treba platiti.

23 Statoil je 19. studenoga 2010. Tallinna halduskohusu (upravni sud u Tallinnu) podnio u biti zahtjev za poništenje odluka Ettevõtlusameta od 19. listopada i 9. studenoga 2010. i da se odredi ponovno ispitivanje zahtjevâ za povrat od 22. rujna i 28. listopada 2010. ili trenutki povrat preplaćenog poreza kako je navedeno u tim zahtjevima za povrat. U svojoj tužbi Statoil je, međutim, naveo injenicu da je ?lanak 1. stavak 2. Uredbe br. 45 protiv pravu Unije jer nameće plananje poreza na prodaju robe i usluga u području trgovine na malo a da ne predviđa iznimku za prodaju trošarinske robe. Statoil je 5. travnja 2011. pred tim istim sudom podnio slijan zahtjev u odnosu na odluku Ettevõtlusameta od 4. ožujka 2011. Tallinna halduskohus te je tužbe spojio.

24 Tallinna halduskohus odlukom od 19. listopada 2011. poništio je tri gore navedene odluke Ettevõtlusameta i potonjem naložio da ponovno ispita predmetne zahtjeve za povrat. U potporu svojoj odluci Tallinna halduskohus u biti se pozvao na injenicu da se za porez na prodaju ne može smatrati da ima posebnu namjenu u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

25 Ettevõtlusamet je podnio žalbu protiv te odluke pred sudom koji je uputio zahtjev, navodeći osobito da se porez na prodaju ubire s određenim ciljem, to jest s ciljem promicanja javnog prijevoza i, posljedično, smanjenja gustoće cestovnog prometa i njegova negativnog uticaja na okoliš; da se grad Tallinn koristi prihodom od tog poreza za povećanje kvalitete javnog prijevoza i da je njegov cilj sankcionirati potrošnju određene robe i usluga koji mogu stvoriti socijalne troškove ili negativne vanjske učinke kao i financirati usluge od općeg interesa.

26 Statoil zahtijeva da se žalba odbije, tvrde?i posebice da je cilj predvi?en u primjenjivom propisu organizacija javnog prijevoza, a ne njegovo promicanje, kao što to tvrdi Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (žalbeni sud u Tallinnu) smatra da Ettevõtlusamet, da bi dokazao da se porez obra?unat na trošarinsku robu upotrijebio u skladu s navedenim posebnim ciljem, treba podnijeti samo dokaze temeljene na gradskom prora?unu. Navodi da u ovom slu?aju ne postoji nikakav razlog zbog kojeg bi se moglo pretpostaviti da se iznosi koji proizlaze iz poreza na prodaju nisu upotrijebili u skladu s posebnim ciljem.

28 Usto, sud koji je uputio zahtjev smatra da se nameti koji imaju poseban cilj obi?no upotrebljavaju za sankcioniranje potrošnje odre?ene robe i usluga koji mogu stvoriti socijalne troškove ili negativne vanjske u?inke kao što su u?inci štetni za okoliš, ili za financiranje odre?enih usluga od op?eg interesa kao što je promicanje turizma, sporta ili kulture. Ta vrsta poreza stoga bi bila sredstvo kojim vlasti utje?u na ponašanje potroša?a poti?u?i ih, primjenom takvih poreza na nepoželjnu potrošnju, da izbjegavaju korištenje odre?enom robom.

29 Me?utim, Tallinna ringkonnakohus smatra da u vrijeme donošenja odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje sudska praksa Suda nije davala jasan odgovor na pitanje ima li neizravni porez posebnu namjenu u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, kada se ubire radi financiranja konkretne zada?e koja na temelju zakona pripada lokalnoj zajednici, a kada se financiranje te zada?e tako?er može osigurati ako se taj porez ne ubire. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev tvrdi da su svi prihodi od poreza na prodaju namijenjeni organizaciji javnog prijevoza koja može smanjiti one?iš?enje i pove?ati op?e blagostanje.

30 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev pita se o zakonitosti obra?unavanja spomenutog poreza tijekom razdoblja u kojem njegova posebna namjena nije bila izri?ito predvi?ena u pravnom aktu, tvrde?i u tom pogledu da je ?lanak 9.1 unesen u Uredbu br. 45 tek tijekom razdoblja oporezivanja koje je predmet spora, to jest po?evši od 25. lipnja 2010.

31 U tim je okolnostima Tallinna ringkonnakohus odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Može li se financiranje organizacije javnog prijevoza na podru?ju lokalne zajednice smatrati posebnom namjenom u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive [2008/118] ako je izvršavanje i financiranje te zada?e obveza lokalne zajednice?

2. U slu?aju potvrđnog odgovora na to pitanje, treba li ?lanak 1. stavak 2. Direktive [2008/118] tuma?iti na na?in da je unutarnje pravo koje predvi?a neizravni porez na prodaju trošarinske robe krajnjem potroša?u, koji se koristi isklju?ivo za organizaciju javnog prijevoza, u skladu s tom odredbom, ako je lokalna zajednica koja se koristi prihodom od tog poreza dužna organizirati javni prijevoz, a koju obvezu treba ispuniti neovisno o postojanju takvog neizravnog poreza pri ?emu u kona?nici iznos financiranja organizacije javnog prijevoza ne ovisi automatski o iznosu prikupljenog poreza, jer je iznos koji valja predvidjeti za organizaciju javnog prijevoza to?no odre?en, tako da se u slu?aju pove?anja prihoda od neizravnog poreza druga financijska sredstva koja su predvidjela javna tijela radi organizacije javnog prijevoza posljedi?no smanjuju i, obrnuto, u slu?aju smanjenja prihoda od poreza na prodaju, lokalna zajednica radi organizacije javnog prijevoza treba posljedi?no pove?ati druga financijska sredstva, imaju?i me?utim na umu da je u slu?aju razlika izme?u predvi?enog i stvarno prikupljenog poreza mogu?e izmijeniti iznos rashoda za organizaciju javnog prijevoza izmjenom prora?una lokalne zajednice?

3. U slu?aju potvrđnog odgovora na prethodno pitanje, treba li ?lanak 1. stavak 2. Direktive [2008/118] tuma?iti na na?in da je dodatno neizravno oporezivanje trošarinske robe ?ija se

namjena odre?uje nakon nastanka obveze pla?anja tog poreza u skladu s tom odredbom?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

32 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 tuma?iti na na?in da se može smatrati da porez kao što je onaj o kojem je rije? u glavnem postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju teku?eg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na podru?ju zajednice koja taj porez name?e, kada je izvršavanje i financiranje te zada?e obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, ?ak i kada su prihodi od tog poreza korišteni isklju?ivo za ostvarivanje tog zadatka.

33 Najprije valja utvrditi da iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da spor u glavnem postupku, koji se odnosi na porez na prodaju samo u mjeri u kojoj tereti maloprodaju teku?eg goriva, po?iva na neosporavanoj premisi da taj proizvod ulazi u pojam „trošarinske robe“ u smislu ?lanka 1. stavka 1. Direktive 2008/118. Ako je potrebno, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri tu to?ku. U svakom slu?aju, budu?i da je na Sudu da se izjasni u pogledu ?injeni?nih i pravnih razmatranja koja su izložena u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje (vidjeti presude B., C?306/09, EU:C:2010:626, t. 47. i Kastrati, C?620/10, EU:C:2012:265, t. 38.), Sud ?e u ovom slu?aju za potrebe svoje analize zadržati istu premisu.

34 Usto, iako je Direktiva 2008/118, jedina primjenjiva *ratione temporis* na spor u glavnem postupku, s u?inkom od 1. travnja 2010. ukinula i zamijenila Direktivu 92/12, iz teksta ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 i ?lanka 3. stavka 2. Direktive 92/12 proizlazi da sadržaj tih odredbi u biti nije druk?iji. Iz toga valja zaklju?iti da je sudska praksa Suda koja se odnosi na potonju odredbu primjenjiva što se ti?e ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

35 Prema zajedni?kom tuma?enju stavaka 1. i 2. ?lanka 1. potonje direktive, trošarinska roba na temelju te direktive može biti predmet neizravnog nameta koji nije trošarina uvedena tom direktivom ako se, s jedne strane, taj namet obra?unava radi jedne ili više posebnih namjena i ako, s druge strane, poštuje pravila Unije o oporezivanju primjenjiva na trošarine ili PDV za potrebe odre?ivanja porezne osnovice, izra?unavanja poreza, nastanka obveze obra?una i nadzora poreza, pri ?emu ta pravila ne uklju?uju odredbe koje se odnose na izuze?a.

36 Ta su dva uvjeta, kojima je cilj izbjegavanje dodatnih neizravnih poreza koji nepravedno prije?e trgovinu, kumulativna, kao što to proizlazi iz samog teksta ?lanka 1. stavka 2. iste direktive (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, C?82/12, EU:C:2014:108, t. 22. i navedenu sudsку praksu).

37 Što se ti?e prvog od spomenutih uvjeta, jedinog na koji se odnose postavljena pitanja, iz sudske prakse Suda proizlazi da posebna namjena u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 nije isklju?ivo prora?unska svrha (vidjeti analogijom presude Komisija/Francuska, C?434/97, EU:C:2000:98, t. 19. kao i Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 23. i navedenu sudsку praksu).

38 Me?utim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima prora?unska svrhu, sama okolnost da porez slijedi prora?unski cilj ne bi kao takva mogla biti dovoljna, osim kada bi se ?lanku 1. stavku 2. Direktive 2008/118 oduzela njegova bit, da se isklju?i mogu?nost da se za takav porez smatra da isto tako ima i posebnu namjenu u smislu te odredbe (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 27. i navedenu sudsку praksu).

39 Stoga, iako bi namjena prihoda od poreza predodre?ena za financiranje nadležnosti lokalnih vlasti koje su im prenesene mogla biti element o kojem treba voditi ra?una kako bi se utvrdilo postoji li posebna svrha, takva namjena, koja zapravo pripada u na?ine unutarnje organizacije prora?una države ?lanice, ne bi mogla kao takva biti dovoljan uvjet, s obzirom na to da svaka država ?lanica u tom pogledu može odlu?iti nametnuti, bez obzira na ciljanu svrhu, namjenu prihoda od nekog poreza za financiranje odre?enih troškova. U suprotnom bi se svaku namjenu moglo smatrati posebnom u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, što bi uskla?enu trošarinu ustanovljenu tom direktivom lišilo svakog korisnog u?inka i što bi bilo protivno na?elu prema kojem se odredba koja propisuje iznimke kao što je taj ?lanak 1. stavak 2. mora strogo tuma?iti (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 28. i 29. kao i navedenu sudsku praksu).

40 Dakle, postojanje posebne namjene u smislu spomenute odredbe ne može su utvrditi samim time što su prihodi od poreza u pitanju namijenjeni financiranju op?ih troškova koji terete javna tijela u odre?enom podru?ju. Naime, u suprotnom slu?aju spomenuta navodna posebna namjena ne bi se razlikovala od isklju?ivo prora?unske svrhe.

41 Da bi se za predodre?enu namjenu prihoda od poreza koji zahva?a trošarinsku robu moglo smatrati da ima posebnu namjenu u smislu iste odredbe, potrebno je da porez o kojem je rije? sam po sebi za cilj ima osigurati ostvarivanje odre?ene posebne namjene i da stoga postoji izravna veza izme?u korištenja prihodima od poreza i spomenute posebne namjene (vidjeti u tom smislu presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 30.).

42 U nedostatku takvog mehanizma predodre?ene namjene prihodâ, za porez koji zahva?a trošarinsku robu ne može se smatrati da ima posebnu namjenu u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, osim ako bi takav porez što se ti?e njegove strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope bio osmišljen na takav na?in da utje?e na ponašanje poreznih obveznika na na?in koji bi omogu?io ostvarivanje odre?ene posebne namjene, primjerice kako oporezuju?i proizvode u pitanju kako bi odvratio od njihove potrošnje (vidjeti u tom smislu presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 32.).

43 U ovom slu?aju iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je grad Tallinn prihode od poreza na prodaju, koji se osim toga obra?unava na ve?inu robe i usluga koji se prodaju krajnjim potroša?ima na njegovu podru?ju, namijenio financiranju izvršavanja vlastite nadležnosti u podru?ju organizacije javnog prijevoza na svojem podru?ju, nadležnosti koja mu je prenesena ?lankom 6. stavkom 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica, i da su ti prihodi korišteni isklju?ivo za tu namjenu.

44 Iako bi ta okolnost uistinu mogla biti element o kojem treba voditi ra?una kako bi se u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u to?ki 39. ove presude utvrdilo postoji li posebna namjena u smislu ?lanka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, ipak valja utvrditi da se ta namjena odnosi na op?e troškove koji su na teret grada Tallinna, neovisno o postojanju poreza koji je predmet glavnog postupka. Takvi op?i troškovi mogu se financirati iz prihoda od poreza bilo koje vrste. Stoga se navedena posebna namjena, to jest financiranje organizacije javnog prijevoza na podru?ju grada Tallinna, ne može razlikovati od isklju?ivo prora?unske svrhe.

45 Usto, ?ak i da se smatra utvr?enim, s jedne strane, navod Ettevõtlusameta i gr?ke vlade prema kojem porez na prodaju, u dijelu u kojem tereti teku?a goriva koja podliježu trošarini, u biti ima za cilj zaštitu okoliša i javnog zdravstva u?inkovitom organizacijom javnog prijevoza kao i, s druge strane, da ni tu nije rije? samo o op?im troškovima zdravstva koji se mogu financirati iz prihoda od porezâ bilo koje vrste (vidjeti u tom smislu, op?enito u vezi s troškovima zdravstva, presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 31.), valja utvrditi da nacionalno

zakonodavstvo o kojemu je rije? u glavnom postupku ne predvi?a nikakav mehanizam predodre?ene namjene prihodâ od tog poreza, u dijelu u kojem on tereti teku?a goriva koja podliježu trošarinama, u takve svrhe zaštite okoliša ili javnog zdravstva. U tom pogledu ne može se smatrati da sama namjena prihoda o kojima je rije? u glavnom postupku za organizaciju javnog prijevoza omogu?ava utvr?ivanje postojanja izravne veze, u smislu sudske prakse Suda navedene u to?ki 41. ove presude, izme?u korištenja prihodima od spomenutog poreza i njegovih ciljeva zaštite okoliša i javnog zdravstva.

46 Osim toga, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi, a što, štoviše, nije navedeno u pisanim o?itovanjima podnesenima Sudu, da porez na prodaju, u dijelu u kojem tereti teku?a goriva koja podliježu trošarinama, ispunjava uvjete navedene u to?ki 42. ove presude, to jest da je, kad je rije? o strukturi, osmišljen na takav na?in da odvra?a porezne obveznike od korištenja tim gorivima ili da ih poti?e da usvoje ponašanje koje bi bilo manje štetno za okoliš ili javno zdravstvo od ponašanja koje bi ti porezni obveznici usvojili da spomenutog poreza nema.

47 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo i drugo pitanje treba odgovoriti da ?lanak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tuma?iti na na?in da se temeljem njega ne može smatrati da porez kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju teku?eg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na podru?ju zajednice koja taj porez name?e i kada je izvršavanje i financiranje te zada?e obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, iako su prihodi od tog poreza bili korišteni isklju?ivo za ostvarivanje tog zadatka. Stoga spomenutu odredbu treba tuma?iti na na?in da joj je protivan nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku, koji uvodi takav porez na maloprodaju teku?eg goriva koje podliježe trošarini.

Tre?e pitanje

48 Uvezši u obzir odgovor na prvo i drugo pitanje, nije potrebno odgovoriti na tre?e pitanje.

Troškovi

49 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je суду da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (tre?e vije?e) odlu?uje:

?lanak 1. stavak 2. Direktive Vije?a 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o op?im aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ treba tuma?iti na na?in da se temeljem njega ne može smatrati da porez kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju teku?eg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na podru?ju zajednice koja taj porez name?e i kada je izvršavanje i financiranje te zada?e obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, iako su prihodi od tog poreza bili korišteni isklju?ivo za ostvarivanje tog zadatka. Stoga spomenutu odredbu treba tuma?iti na na?in da joj je protivan nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnom postupku, koji uvodi takav porez na maloprodaju teku?eg goriva koje podliježe trošarini.

Potpisi

* Jezik postupka: estonski