

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Netiesioginiai mokesčiai – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – 1 straipsnio 2 dalis – Akcizu apmokestinamas skystasis kuras – Mažmeninės prekybos mokestis – Sąvoka „specialus tikslas“ – Iš anksto nustatyta paskirtis – Viešojo transporto organizavimas miesto teritorijoje“

Byloje C-553/13

dėl *Tallinna ringkonnakohtu* (Estija) 2013 m. spalio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. spalio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Tallinna Ettevõtlusamet

prieš

Statoil Fuel & Retail Eesti AS

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Tallinna Ettevõtlusamet*, atstovaujamos advokaat T. Pikamäe,
- *Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, atstovaujamos advokaadid C. Ginter ir V. Puolakainen,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bakopoulos,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Grønfeldt ir L. Naaber-Kivisoo,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, p. 12), 1 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Tallinna Ettevõtlusamet* (Talino verslo tarnyba; toliau – *Ettevõtlusamet*) ir *Statoil Fuel & Retail Eesti AS* (toliau – *Statoil*) dėl pardavimo mokesčio, kurį ši bendrovė sumokėjo 2010 ir 2011 m., grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2008/118 1 straipsnyje numatyta:

„1. Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

a) energetikos produktų ir elektros energijos, kuriuos apima [2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405)];

<...>

2. Specifiniais tikslais valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais, jei tie mokesčiai atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui [toliau – PVM] taikomas Bendrijos mokesčių taisyklės, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolių apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėseną, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.

<...>“

4 Direktyvos 2008/118 47 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje patikslinama, kad „[1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179)], panaikinama nuo 2010 m. balandžio 1 d.“

5 Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„[Akcizų apmokestinami] produktai gali būti siekiant specialią tikslą apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jeigu šie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles.“

Estijos teisė

6 Pagrindiniame byloje taikytinos redakcijos 1994 m. rugsėjo 21 d. Vietos mokesčių įstatymo (*kohalike maksude seadus*) buvo leista, be kita ko, vietos valdžios institucijoms numatyti mokestį taikant šio įstatymo 8 straipsnyje išvardytas sąlygas. Šiame straipsnyje „Pardavimo mokestis“ buvo nustatyta:

„(1) Pardavimo mokestį moka individualūs verslininkai ir juridiniai asmenys, turintys leidimą prekiauti ar teikti paslaugas savivaldybės ar miesto teritorijoje. Pardavimo mokestį pagal verslo vietą moka prekybininkai, kaip jie suprantami pagal [2004 m. vasario 11 d. Prekybos įstatymą (*kaubandustegevuse seadus*)], kurie traukti į ekonominės veiklos registrą ir kurie veržiasi

mažmenine prekyba, restoran? verslu ar kurie teikia paslaugas.

(2) Pardavimo mokestis renkamas nuo prekų ar paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo pardav? savivaldyb?s ar miesto teritorijoje, vert?s, nurodytos j? pardavimo kainoje. Preki? ir paslaug? pardavimo kaina pagal š? ?statym? yra Apyvartos mokes?io ?statyme nustatyto apmokestinamojo sandorio apmokestinama vert? be pardavimo mokes?io.

(3) Pardavimo mokes?io tarif? nustato savivaldyb?s ar miesto taryba, ta?iau šis tarifas negali viršyti 1 % ? kain? ?skai?iuotos 2 dalyje nurodyt? prekų ar paslaug? vert?s.

<...>

(6) Savivaldyb?s ar miesto administracija gali savivaldyb?s ar miesto tarybos nustatytais s?lygomis ir tvarka taikyti pardavimo mokes?io lengvatas arba nuo jo atleisti.“

7 Min?tas 8 straipsnis buvo panaikintas nuo 2012 m. sausio 1 d. ir nuo šios datos joks pardavimo mokestis nebenumatytas.

8 2009 m. gruodžio 17 d. *Tallinna Linnavalikogu* (Talino miesto taryba) pri?m? Nutarim? Nr. 45 d?l pardavimo mokes?io Taline (*müügimaks Tallinnas*). Šis nutarimas buvo iš dalies pakeistas 2010 m. balandžio 8 d. *Tallinna Linnavalikogu* nutarimu Nr. 22 (toliau – Nutarimas Nr. 45).

9 Nutarimo Nr. 45 1 straipsnyje „Mokes?io pavadinimas ir objektas“ buvo numatyta:

„(1) Šiuo nutarimu Talino mieste ?vedamas pardavimo mokestis.

(2) Pardavimo mokestis renkamas už prekes ir paslaugas, kurias 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus atitinkantis apmokestinamasis asmuo Talino miesto teritorijoje esan?ioje verslo vietoje arba iš jos versdamasis mažmenine prekyba, restoran? ar paslaug? verslu parduoda arba teikia fiziniams asmenims (išskyrus individualius verslininkus j? verslo reikm?ms).“

10 Min?to nutarimo 2 straipsnyje „Apmokestinamieji asmenys“ nustatyta:

„Šiuo mokes?iu apmokestinami prekybininkai, kaip jie suprantami pagal [2004 m. vasario 11 d.] Prekybos ?statym?, atitinkantys visus šiuos reikalavimus:

1) prekybininkas ?trauktas ? ekonomin?s veiklos registr?,

2) remiantis ekonomin?s veiklos registro duomenimis, prekybininko verslo vieta yra Talino miesto teritorijoje,

3) prekybininkas ver?iasi mažmenine prekyba, restoran? ar paslaug? verslu.“

11 Nutarimo Nr. 45 4 straipsnyje nustatytas 1 % 1 straipsnio 2 dalyje nurodyt? prekų ar paslaug? vert?s pardavimo mokes?io tarifas.

12 Min?to nutarimo 5 straipsnyje „Atleidimo nuo mokes?io atvejai“ numatyta:

„Pardavimo mokestis netaikomas tokioms prek?ms ir paslaugoms:

1) naudojant elektronin? prekyb? parduodamoms prek?ms ir paslaugoms;

2) elektros ir terminei energijai, parduodamai per paskirstymo tinklą, gamtin?ms dujoms ir vandeniui;

- 3) prekšms ir paslaugoms, parduodamoms kelionšje laivu, orlaiviu, traukiniu ar autobusu, jei kelionš prasideda ar baigiasi už Talino miesto teritorijos ribš arba jei laivas, orlaivis, traukinys ar autobusas per kelionš bšna už Talino teritorijos ribš;
- 4) vaistams, kontracepcijos priemonšms, sanitarijos ir higienos prekšms, medicinos prietaisams ir visoms medicinos priemonšms, nurodytoms 2006 m. gruodžio 4 d. Socialiniš reikalš ministro nutarime Nr. 63 <...>;
- 5) duonai, kurios sudštyje nšra medaus, kiaušiniš, sšrio ar vaisiš <...>;
- 6) pienui, grietinšlei, pasukoms, ršgpieniui ir grietinei, jogurtams, kefyrai ir kitam fermentuotam ar paršgštintam pienui ar grietinšlei <...>, išskyrus pudros, granuliš ar kitos kietos formos pavidalu <...>;
- 7) koššms (homogenizuotoms), skirtoms naudoti kaip mažamešiš vaikš maistui <...>, specialiam pienui kšdikiams <...>, pudros ar skysšio formos maistui mažamešiams vaikams, paruoštam mažmeninei prekybai <...>, ir maistui mažamešiams vaikams, kuriame yra pieno ir pieno produktš <...>;
- 8) kšdikiš sauskelnšms <...>;
- 9) 4–12 metrš ilgio valtimš, jachtoms ir greitaeigšms valtimš, kurioms taikoma techninš kontrolš.“
- 13 Be to, Talino savivaldybš laiške nurodš, kad cigarešiš pardavimas taip pat atleistas nuo pardavimo mokesšio.
- 14 Nutarimo Nr. 45 13 straipsnyje numatyta, kad nutarimas taikytinas nuo 2010 m. birželio 1 d.
- 15 2010 m. birželio 22 d. *Tallinna Linnavolikogu* prišmš Nutarimš Nr. 39 dšl 2010 m. Talino miesto biudžeto pakeitimo ir pirmojo papildymo (*Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve*). Šiuo nutarimu, šsigaliojusi 2010 m. birželio 25 d., buvo iš dalies pakeistas Nutarimas Nr. 45 š jš štraukiant tokš 91 straipsnš:
- „Pardavimo mokestis renkamas siekiant vykdyti [1993 m. birželio 2 d. Vietos savivaldos organizavimo šstatymo (*kohaliku omavalitsuse korralduse seadus*; toliau – Vietos savivaldos organizavimo šstatymas)] 6 straipsnio 1 dalyje nurodytš keleiviš vežimš viešuoju transportu Talino miesto teritorijoje. Pardavimo mokesšio šplaukos specialiai skiriamos šiam tikslui pasiekti.“
- 16 2010 m. rugsšjo 9 d. *Tallinna Linnavolikogu* prišmš Nutarimš Nr. 46 dšl 2011 m. Talino miesto biudžeto (*Tallinna Linna 2011. aasta eelarve*). Šio nutarimo 10 straipsnyje pakartojama minšto 91 straipsnio formuluotš.
- 17 2011 m. gruodžio 15 d. *Tallinna Linnavolikogu* prišmš Nutarimš Nr. 43, kuriuo iš dalies pakeistas Nutarimas Nr. 45, patikslinant, kad paskutinis mokestinis laikotarpis yra ketvirtas 2011 m. ketvirtis. Nuo 2011 m. gruodžio 31 d. netaikomas pardavimo mokestis Talino mieste, vadovaujantis 1994 m. rugsšjo 21 d. šstatymo dšl vietos mokesšiš pakeitimu.
- 18 Vietos savivaldos organizavimo šstatymo 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Vietos valdžios institucijų užduotis – savivaldybės ar miesto teritorijoje organizuoti <...> savivaldybės ar miesto viešųjų transportų <...>, jei ši užduotis nėra patikėta atlikti kitiems subjektams.“

19 2000 m. sausio 26 d. įstatymo dėl viešojo transporto (*ühistranspordi seadus*) 3 straipsnio 2 dalies 2 punkte numatyta:

„(2) Viešojo transporto organizavimo koncepcijos tikslas yra:

<...>

2) skatinti preferencinį viešojo transporto naudojimą, palyginti su automobiliais ir kitomis individualiomis transporto priemonėmis, taip sumažinant transporto neigiamą poveikį aplinkai ir su tuo susijusį grėsmę sveikatai, prisidedant prie eismo tvarkos ir saugos prevencijos.“

Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

20 Kaip matyti iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, viena iš *Statoil* veiklos rėšė yra mažmeninė prekyba skystuoju kuru; ši prekė apmokestinta akcizu. 2010 m. liepos 20 d., 2010 m. spalio 20 d. ir 2011 m. sausio 25 d. ji deklaravo apyvartą, gautą pardavus prekes ir paslaugas, kurioms taikomas pardavimo mokestis atitinkamai už 2010 m. birželio mėn. ir tų pačių metų trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirtį.

21 2010 m. rugsėjo 22 d., 2010 m. spalio 26 d. ir 2011 m. vasario 7 d. *Statoil* pateikė patikslintas deklaracijas, kuriose ji iš savo anksčiau deklaruotos apyvartos atėmė apyvartą, gautą pardavus akcizu apmokestintas prekes. 2010 m. rugsėjo 22 d., 2010 m. spalio 28 d. ir 2011 m. vasario 9 d. *Statoil* pateikė prašymus dėl mokesčio grąžinimo *Ettevõtlusamet*.

22 2010 m. spalio 19 d., 2010 m. lapkričio 9 d. ir 2011 m. kovo 4 d. sprendimais *Ettevõtlusamet* atmetė šiuos prašymus. Be to, paskutiniu sprendimu *Ettevõtlusamet* nustatė, kad už 2010 m. ketvirtąjį ketvirtį *Statoil* turėjo sumokėti papildomą sumą.

23 2010 m. lapkričio 19 d. *Statoil* pareiškė ieškinį *Tallinna halduskohus* (Talino administracinis teismas), kuriuo iš esmės prašoma panaikinti 2010 m. spalio 19 d. ir lapkričio 9 d. *Ettevõtlusamet* sprendimus ir pareigoti iš naujo išnagrinėti 2010 m. rugsėjo 22 d. ir spalio 28 d. prašymus dėl mokesčio grąžinimo arba nedelsiant grąžinti permoką, nurodytą šiuose prašymuose dėl mokesčio grąžinimo. Savo ieškinyje *Statoil* nurodė, be kita ko, tai, kad Nutarimo Nr. 45 1 straipsnio 2 dalis prieštaravo Sąjungos teisei, nes ją pareigojama sumokėti prekių ir paslaugų pardavimo mokestį mažmeninės prekybos srityje nenumatant išimties akcizu apmokestinamoms prekėms. 2011 m. balandžio 5 d. *Statoil* pareiškė tame pačiame teisme panašų ieškinį dėl 2011 m. kovo 4 d. *Ettevõtlusamet* sprendimo. *Tallinna halduskohus* sujungė šiuos ieškinius.

24 2011 m. spalio 19 d. sprendimu *Tallinna halduskohus* panaikino tris minėtus *Ettevõtlusamet* sprendimus ir pareigojo jį iš naujo išnagrinėti aptariamus prašymus dėl mokesčio grąžinimo. Grįsdamas savo sprendimą *Tallinna halduskohus* iš esmės nurodė, kad negali būti laikoma, jog pardavimo mokestis siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

25 *Ettevõtlusamet* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme, be kita ko, tvirtindama, kad pardavimo mokestis renkamas turint specialų tikslą, t. y. skatinti viešųjų transportų ir todėl sumažinti kelių eismo intensyvumą ir jo neigiamą poveikį aplinkai, kad Talino miestas naudoja šį mokestį viešojo transporto kokybei gerinti ir kad minėtu mokestis siekiama tiek apsunkinti tam tikrų prekių ir paslaugų, galinčių

padidinti viešojo transporto išlaidas arba sukelti neigiamą išorinį padarinį, vartojimą, tiek finansuoti bendrojo intereso paslaugas.

26 *Statoil* prašo atmesti apeliacinį skundą, konkrečiai tvirtindama, kad taikytinuose teisės aktuose numatytas tikslas yra viešojo transporto organizavimas, o ne jo skatinimas, kaip tai tvirtina *Ettevõtlusamet*.

27 *Tallinna ringkonnakohtus* (Talino apeliacinis teismas) mano, kad siekiant parodyti, jog mokestis, renkamas už akcizu apmokestinamas prekes, buvo naudojamas nurodytam specialiam tikslui, *Ettevõtlusamet* neturi pateikti kitą rodymą, išskyrus tuos, kurie išplaukia iš miesto biudžeto. Šiuo atveju jis nurodė, kad nėra jokio pagrindo tvirtinti, kad pardavimo mokestis nebuvo naudojamas atsižvelgiant į šį specialų tikslą.

28 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad specialų tikslą turintys mokesčiai paprastai skirti tam tikrų prekių ir paslaugų, galinčių padidinti socialines išlaidas arba sukelti neigiamą išorinį padarinį, pvz. neigiamą poveikį aplinkai, vartojimui apsunkinti arba siekiant finansuoti tam tikras bendrojo intereso paslaugas (pavyzdžiui, turizmui, sportui ar kultūrai skatinti). Todėl tokie mokesčiai yra priemonė, kuri valdžios institucijos naudoja, kad paveiktų vartotojų elgesį, skatindamos juos vengti vartoti tam tikras prekes, taikydamos tokius mokesčius išlaidoms.

29 Tačiau *Tallinna ringkonnakohtus* mano, kad jo sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikimo dieną Teisingumo Teismo praktikoje nebuvo pateiktas aiškus atsakymas į klausimą, ar netiesioginis mokestis turi specialų tikslą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, jei jis renkamas siekiant finansuoti konkrečią užduotį, tenkančią vietos valdžios institucijoms, remiantis statymu ir ar šios užduoties finansavimas taip pat užtikrinamas, jei šis mokestis nėra renkamas. Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad visos plaukos iš pardavimo mokesčio turėjo poveikį viešojo transporto organizavimui, o tai gali sumažinti taršą ir padidinti bendrą gerovę.

30 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonė dėl minėto mokesčio rinkimo laikotarpio, kai to paties mokesčio specialus tikslas nebuvo aiškiai numatytas teisės aktuose, teisėtumo, šiuo aspektu jis nurodo, kad tik per mokestinį laikotarpį, kuris yra ginčomas dalykas, t. y. nuo 2010 m. birželio 25 d., 91 straipsnis buvo trauktas Nutarimu Nr. 45.

31 Šiomis aplinkybėmis *Tallinna ringkonnakohtus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar viešojo transporto organizavimo vietos savivaldos institucijos administruojamoje teritorijoje finansavimas gali būti laikomas specialiu tikslu, kaip jis suprantamas pagal [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dalį, jei šios funkcijos vykdymas ir finansavimas priskiriamas prie vietos savivaldos institucijos pareigų?

2. Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, ar [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą nedraudžiama vidaus teisėje numatyti netiesioginį mokestį, taikomą akcizu apmokestinamas prekes parduodant galutiniam vartotojui ir naudojamą tik viešajam transportui organizuoti, jei viešojo transporto organizavimas yra vietos savivaldos institucijos, turinčios teisę rinkti mokesčius, pareiga, kuri turi būti vykdoma neatsižvelgiant į tokį netiesioginį mokestį, o viešojo transporto organizavimo finansavimo apimtis galiausiai nepriklauso nuo surinkto mokesčio, nes viešajam transportui organizuoti skiriamos sumos dydis nustatomas tiksliai, taigi tuo atveju, jei pajamos iš netiesioginio mokesčio yra didesnės, atitinkamai mažiau iš viešajam transportui organizuoti skiriama iš viešojo? Iš, ir atvirkščiai – kai pardavimo mokesčio surenkama mažiau, vietos savivaldos institucija turi padidinti viešajam transportui

organizuoti skiriam? l?š? kiek?, ta?iau tuo atveju, kai ?plaukos iš mokes?i? neatitinka prognozi?, viešojo transporto organizavimo išlaid? sum? galima pakoreguoti kei?iant vietos savivaldos institucijos biudžet??

3. Jei atsakymas ? antr?j? klausim? b?t? teigiamas, ar [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad pagal šį nuostat? leidžiama akcizu apmokestinamas prekes papildomai apmokestinti netiesioginiu mokes?iu, kurio paskirtis nustatyta po to, kai atsirado pareiga mok?ti š? mokest??

D?l prejdicini? klausim?

D?l pirmojo ir antrojo klausim?

32 Savo pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejdicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad ji leidžia manyti, kad mokes?iu, kaip antai nagrin?jamu pagrindin?je byloje, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šį nuostat?, nes jis skirtas viešojo transporto organizavimui finansuoti savivaldyb?s, kuri nustato š? mokest?, teritorijoje, o ši savivaldyb?, nepriklausomai nuo min?to mokes?io egzistavimo, turi pareig? vykdyti ir finansuoti šį veikl?, o ?plaukos iš šio mokes?io naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šį veikl?.

33 Vis? pirma reikia pažym?ti, kad iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejdicin? sprendim? išplaukia, kad pagrindin? byla, kuri susijusi su pardavimo mokes?iu tik tiek, kiek jis taikomas skystojo kuro mažmeninei prekybai, grindžiama negin?ijama prielaida, kad ši prek? priskirtina s?vokai „akcizu apmokestinama prek?“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dal?. Prireikus prašym? priimti prejdicin? sprendim? pateik?s teismas privalo tai patikrinti. Bet kuriuo atveju, kadangi Teisingumo Teismas turi priimti sprendim? d?l prašyme priimti prejdicin? sprendim? pateikt? faktini? ir teisini? vertinim? (žr. Sprendimo *B.*, C?306/09, EU:C:2010:626, 47 punkt? ir Sprendimo *Kastrati*, C?620/10, EU:C:2012:265, 38 punkt?), jis, atlikdamas savo analiz?, šiuo atveju remsis ta pa?ia prielaida.

34 Be to, nors Direktyva 2008/118, vienintele taikoma *ratione temporis* pagrindinei bylai, nuo 2010 m. balandžio 1 d. buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 92/12, iš Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalies ir Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalies formuluo?i? išplaukia, kad šį nuostat? apimtis iš esm?s nesiskiria. Iš to darytina išvada, kad Teisingumo Teismo praktika, susijusi su pastar?ja nuostata, ir toliau taikoma tiek, kiek tai susij? su Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalimi.

35 Remiantis kartu skaitomomis pastarosios direktyvos 1 straipsnio 1 ir 2 dalimis, pagal šį direktyv? akcizu apmokestinamos prek?s gali b?ti apmokestintos netiesioginiu mokes?iu, ne šia direktyva numatytu akcizu, jei, viena vertus, šiuo apmokestinimu siekiama vieno ar keli? speciali? tiksl? ir, antra, jei jis atitinka akcizams ir PVM taikomas S?jungos apmokestinimo baz?s nustatymo, mokes?io apskai?iavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrol?s taisykles, ? kurias ne?trauktos nuostatos d?l atleidimo nuo mokes?io.

36 Šios dvi s?lygos, kuriomis siekiama išvengti papildom? netiesiogini? mokes?i?, neteis?tai kliudan?i? prekybai, kaip matyti iš tos pa?ios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies formuluot?s, yra kumuliacin?s (pagal analogij? žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C?82/12, EU:C:2014:108, 22 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

37 Kalbant apie pirm?j? iš ši? s?lyg?, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad specialus tikslas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dal?, yra tikslas, kuris n?ra

vien biudžetinis (pagal analogiją žr. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-434/97, EU:C:2000:98, 19 punktą ir Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 23 punktą ir juose nurodytą teismo praktiką).

38 Vis dėlto, kadangi bet kuriuo atveju neišvengiamai siekiama biudžetinio tikslo, vien aplinkybės, kad atveju siekiama biudžetinio tikslo, negali savaime pakakti, kad būtų atmesta galimybė (priešingu atveju Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis netektų prasmės) šį mokestį laikyti mokesčiu, kuriuo taip pat siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

39 Todėl, nors išankstinis įplaukų iš mokesčių priskyrimas vietos valdžios institucijoms tam, kad jos finansuotų joms priskirtą kompetenciją, gali būti aplinkybė, kuri reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar egzistuoja specialus tikslas, tačiau vien toks priskyrimas, kuris turėtų susijęs su valstybės narės biudžeto vidaus organizavimo tvarka, negali būti pakankama sąlyga šiuo klausimu, nes kiekviena valstybė narė gali nuspręsti skirti įplaukas iš mokesčių nustatytoms išlaidoms finansuoti, neatsižvelgiant į siekiamą tikslą. Priešingu atveju bet kuris tikslas galėtų būti laikomas specialiu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, o tai panaikintų šią direktyvą nustatytą suderinto akcizo veiksmingumą ir prieštarautų principui, kad nukrypti leidžianti nuostata, kaip antai šio 1 straipsnio 2 dalis, turi būti aiškinama siaurai (pagal analogiją žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 28 ir 29 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

40 Todėl specialaus tikslo buvimas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali būti nustatytas vien dėl įplaukų iš nagrinėjamo mokesčio skyrimo bendrosioms išlaidoms, tenkančioms viešosios valdžios institucijai tam tikroje srityje, finansuoti. Iš tiesų, priešingu atveju minėtas tariamas specialus tikslas negalėtų būti atskirtas nuo visiškai biudžetinio tikslo.

41 Tam, kad remiantis iš anksto nustatyta įplaukų iš mokesčių, taikomo akcizu apmokestinamoms prekėms, paskirtimi būtų galima manyti, jog šiuo mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, reikia, kad pačiu nagrinėjamo mokesčiu būtų siekiama užtikrinti nurodyto specialaus tikslo įgyvendinimą, taigi, kad būtų tiesioginis ryšys tarp įplaukų iš mokesčių naudojimo ir minėto specialaus tikslo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 30 punktą).

42 Nesant tokio iš anksto nustatyto įplaukų paskirties mechanizmo, mokestis, taikomas akcizu apmokestinamoms prekėms, gali būti laikomas mokesčiu, kuriuo pačiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, tik jeigu šis mokestis nustatytas, kiek tai susiję su jo struktūra, visų pirma, su apmokestinimo sritimi ar mokesčio tarifu, taip, kad juo daroma tokia mokesčių mokėtojų elgesiui, leidžiant įgyvendinti nurodytą specialų tikslą, pavyzdžiui, numatant didesnius mokesčius tam tikroms prekėms, kad būtų atgrasyta nuo jų vartojimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 32 punktą).

43 Šiuo atveju iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad įplaukas iš pardavimo mokesčių, kuris, bet to, renkamas už daugumą prekių ir paslaugų, parduodamų galutiniams vartotojams Talino miesto teritorijoje, Talino miestas naudojo jo kompetencijos, susijusios su viešojo transporto organizavimu jo teritorijoje, įgyvendinimui (ši kompetencija jam priskirta pagal Vietos savivaldos organizavimo įstatymo 6 straipsnio 1 dalį) finansuoti ir jos buvo naudojamos išimtinai šiam tikslui.

44 Nors tai iš tiesų gali būti aplinkybė, kuri reikia atsižvelgti siekiant nustatyti specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, buvimą remiantis šios sprendimo 39 punkte priminta Teisingumo Teismo praktika, reikia konstatuoti, kad ši paskirtis

susijusi su Talino miestui tenkančiomis bendromis išlaidomis, neatsižvelgiant į pagrindinį, je byloje nagrinėjamo mokesčio buvimą. Taigi tokios bendrosios išlaidos gali būti finansuojamos pajamomis iš bet kokio pobūdžio mokesčių. Todėl nurodytas specialus tikslas, t. y. viešojo transporto organizavimo Talino miesto teritorijoje finansavimas, neturėtų būti atskirtas nuo visiškai biudžetinio tikslo.

45 Be to, net laikant, kad, pirma, įrodytas *Ettevõtlusamet* ir Graikijos vyriausybės tvirtinimas, kad iš esmės pardavimo mokesčiu, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, veiksmingai organizuojant viešąjį transportą siekiama aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos, ir, antra, kad tai nėra paprastos bendrosios išlaidos, kurios gali būti finansuojamos bet kurios rūšies mokesčiais (šiuo klausimu, kiek tai susiję su sveikatos išlaidomis apskritai, žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 31 punktą), reikia pažymėti, kad pagrindinį, je byloje nagrinėjami teisės aktai nenumato jokio iš anksto numatytos įplaukų iš šio mokesčio paskirties mechanizmo, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, tokiems aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslams. Šiuo aspektu paprasta pagrindinį, je byloje nagrinėjamą įplaukų paskirtis organizuoti viešąjį transportą neturėtų būti laikoma leidžiančia nustatyti tiesioginį ryšį, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 41 punkte primintą Teisingumo Teismo praktiką, tarp, pirma, įplaukų iš minėto mokesčio naudojimo ir, antra, aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslo.

46 Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos neišplaukia ir, iš esmės, nebuvo tvirtinama jam pateiktose rašytinėse pastabose, kad pardavimo mokestis, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, atitinka šio sprendimo 42 punkte primintas sąlygas, t. y. kad, atsižvelgiant į jo struktūrą, jis nustatytas taip, kad atgraso mokesčių mokėtojus nuo šio skystojo kuro naudojimo ar kad juos skatina veikti taip, kad pasekmės mažiau kenktų aplinkai ar visuomenės sveikatai, o ne taip, kaip mokesčių mokėtojai elgtųsi nesant minėtam mokesčiui.

47 Atsižvelgiant į visus prieš tai išdėstytus samprotavimus į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia manyti, jog mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinį, je byloje, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes juo siekiama finansuoti viešojo transporto organizavimą savivaldybės, kuri nustato šį mokestį, teritorijoje, o ši savivaldybė, nepriklausomai nuo minėto mokesčio egzistavimo, turi pareigą vykdyti ir finansuoti šią veiklą, o įplaukos iš šio mokesčio naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šią veiklą. Todėl minėta nuostata turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinį, je byloje, kuriais nustatomas toks mokestis už akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninę prekybą.

Dėl trečiojo klausimo

48 Atsižvelgiant į pateiktus atsakymus į pirmąjį ir antrąjį klausimus, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia manyti, jog mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinį, je byloje, kiek jis

taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes juo siekiama finansuoti viešojo transporto organizavimą savivaldybės, kuri nustato šį mokestį, teritorijoje, o ši savivaldybė, nepriklausomai nuo minėto mokesčio egzistavimo, turi pareigą vykdyti ir finansuoti šią veiklą, o įplaukos iš šio mokesčio naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šią veiklą. Todėl minėta nuostata turi būti aiškinama taip, kad ją draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindiniuose byloje, kuriais nustatomas toks mokestis už akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninę prekybą.

Parašai.

* Proceso kalba: estl.