

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 marca 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki pośrednie – Podatki akcyzowe – Dyrektywa 2008/118/WE – Artykuł 1 ust. 2 – Paliwo płynne objęte podatkiem akcyzowym – Podatek od sprzedaży detalicznej – Pojęcie „szczególnego celu” – Uprzednie przydzielenie wpływów z podatku – Organizacja transportu publicznego na obszarze miasta

W sprawie C-553/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tallinna ringkonnakohus (Estonia) postanowieniem z dnia 15 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 października 2013 r., w postępowaniu:

Tallinna Ettevõtlusamet

przeciwko

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiusas (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Tallinna Ettevõtlusamet przez T. Pikamäe, advokaat,
- w imieniu Statoil Fuel & Retail Eesti AS przez C. Gintera oraz V. Puolakainena, advokaadid,
- w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulou, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Grønfeldt oraz L. Naaber-Kivisoo, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2

dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Tallinna Ettevõtlusamet (agencją ds. działalności gospodarczej w Tallinie, zwaną dalej „Ettevõtlusamet”) a Statoil Fuel & Retail Eesti AS (zwaną dalej „Statoil”) dotyczącego zwrotu podatku od sprzedaży, który ta spółka zapłaciła w latach 2010–2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51)];

[...]

2. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, pod warunkiem że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej [zwanego dalej „podatkiem VAT”] w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

[...]”.

4 W art. 47 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 wyjątkowo, że „dyrektywa [Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1)] traci moc ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r.”.

5 Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 stanowi:

„Wyroby [objęte podatkiem akcyzowym] mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów, pod warunkiem że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz [podatku VAT], jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, jego wymagalności [wymagalności] i kontrolowanie podatku”.

Prawo estońskie

6 W wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym kohalike maksude seadus (ustawa o podatkach lokalnych) z dnia 21 września 1994 r. pozwalała w szczególności jednostkom samorządu terytorialnego na wprowadzenie podatku na warunkach wyliczonych w jej § 8. Paragraf ten, zatytułowany „Podatek od sprzedaży”, stanowi:

„(1) Podatek od sprzedaży uiszczają przedsiębiorcy indywidualni i osoby prawne posiadający pozwolenie na działalność handlową lub świadczenie usług na obszarze gminy lub miasta. W

zależności od lokalizacji zakładu podatek od sprzedaży uiszczany jest przez kupców w rozumieniu prawa handlowego [(kaubandustegevuse seadus) z dnia 11 lutego 2004 r.], wpisanych do rejestru działalności gospodarczej i działających w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług.

(2) Podatek od sprzedaży pobiera się od wartości towarów lub usług sprzedanych przez podatnika na obszarze gminy lub miasta, który zawarty jest w ich cenie sprzedaży. Cena sprzedaży towarów lub usług w rozumieniu niniejszej ustawy jest podlegająca opodatkowaniu wartość określonego w ustawie o podatku obrotowym obrotu podlegającego opodatkowaniu bez podatku od sprzedaży.

(3) Stawka podatku od sprzedaży ustala rada gminy lub miasta, ale nie może ona przekraczać 1% zawartej w cenie sprzedaży wartości towarów i usług zgodnie z ust. 2.

[...]

(6) Administracja gminy lub miasta jest uprawniona do przyznania zgodnie z warunkami i procedurami określonymi przez radę gminy lub miasta ulg i zwolnień od podatku od sprzedaży.

7 Wspomniany § 8 został uchylony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r. i od tej daty podatek od sprzedaży nie jest przewidziany.

8 W dniu 17 grudnia 2009 r. Tallinna Linnavolikogu (rada miasta Tallina) przyjęła rozporządzenie nr 45 dotyczące wprowadzenia w Tallinie podatku od sprzedaży (müügimaks Tallinnas). Rozporządzenie to (zwane dalej „rozporządzeniem nr 45”) zostało zmienione rozporządzeniem nr 22 przyjętym przez Tallinna Linnavolikogu w dniu 8 kwietnia 2010 r.

9 Paragraf 1 rozporządzenia nr 45, zatytułowany „Oznaczenie podatku i przedmiot podatku”, przewidywało:

„(1) Niniejsze rozporządzenie wprowadza w mieście Tallin podatek od sprzedaży.

(2) Podatek od sprzedaży pobiera się od towarów i usług, które podatnik spełniający warunki określone w § 2 sprzedaje lub świadczy w zakładzie położonym na obszarze miasta Tallina lub z tego zakładu na rzecz osoby fizycznej (oprócz dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz przedsiębiorcy indywidualnego do celów jego przedsiębiorstwa) w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług”.

10 Paragraf 2 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Podatnik”, stanowi:

„Podatnikami są kupcy w rozumieniu prawa handlowego [z dnia 11 lutego 2004 r.] spełniający wszystkie następujące warunki:

1) kupiec jest wpisany do rejestru działalności gospodarczej;

2) zakład kupca leży zgodnie z danymi zawartymi w rejestrze działalności gospodarczej na obszarze miasta Tallina;

3) kupiec prowadzi działalność w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług”.

11 W § 4 rozporządzenia nr 45 określono stawkę podatku od sprzedaży na 1% podlegającej opodatkowaniu wartości towarów i usług, o których mowa w art. 1 ust. 2 tego rozporządzenia.

12 Paragraf 5 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Zwolnienia podatkowe”, stanowi:

„Podatkiem od sprzedaży nie są objęte towary i usługi o następującym charakterze:

- 1) towary i usługi sprzedawane lub świadczone w drodze handlu elektronicznego;
- 2) energia elektryczna i ciepła sprzedawana przez sieć dystrybucji, gaz ziemny oraz woda;
- 3) towary i usługi sprzedawane lub świadczone w trakcie podróży statkiem, samolotem, pociągami lub autobusem, w przypadku gdy podróż rozpoczyna się lub kończy poza obszarem miasta Tallina lub gdy statek, samolot, pociąg lub autobus pozostaje w trakcie podróży poza obszarem miasta Tallina;
- 4) wszystkie produkty lecznicze, środki antykoncepcyjne, produkty sanitarne i higieniczne, urządzenia medyczne, a także akcesoria medyczne wymienione w wykazie sporządzonym w rozporządzeniu nr 63 ministra spraw socjalnych z dnia 4 grudnia 2006 r. [...];
- 5) pieczywo bez dodatku miodu, jaj, sera lub owoców [...];
- 6) mleko, śmietana, maślanka, zsiadłe mleko i śmietana, jogurty, kefir i inne sfermentowane lub zakwaszone mleko i śmietana [...], z wyjątkiem proszku, granulek lub innych postaci stałych [...];
- 7) preparaty (homogenizowane) w postaci przecieru, przeznaczone do wykorzystania jako żywność dla małych dzieci [...], specjalne mleko dla niemowląt [...], preparaty do karmienia małych dzieci w postaci proszku lub pynu pakowane do sprzedaży detalicznej [...], a także żywność dla małych dzieci zawierająca mleko i produkty mleczne [...];
- 8) pieluchy dla niemowląt [...];
- 9) statki, jachty i łodzie motorowe o długości od 4 do 12 metrów podlegające kontroli technicznej”.

13 Poza tym rada miasta Tallina ogłosiła w piśmie, że zwolniona z podatku od sprzedaży jest także sprzedaż papierosów.

14 Paragraf 13 rozporządzenia nr 45 przewidywał, że rozporządzenie miało być stosowane od dnia 1 czerwca 2010 r.

15 W dniu 22 czerwca 2010 r. Tallinna Linnavolikogu przyjął rozporządzenie nr 39 Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve (zmieniające budżet miasta Tallina na rok 2010 i ustanawiające pierwszy budżet uzupełniający). Rozporządzeniem tym, które weszło w życie w dniu 25 czerwca 2010 r., zmieniono rozporządzenie nr 45 poprzez dodanie do niego § 91 o następującym brzmieniu:

„Podatek od sprzedaży pobiera się na wymienionym w § 6 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) z dnia 2 czerwca 1993 r. (zwanej dalej »ustawą o organizacji samorządu terytorialnego«)] organizacji transportu publicznego na obszarze miasta Tallina. Wpływy z podatku od sprzedaży są przeznaczane konkretnie na wypełnienie tego celu”.

16 W dniu 9 września 2010 r. Tallinna Linnavolikogu przyjął rozporządzenie nr 46 Tallinna

Linna 2011. aasta eelarve (dotyczy?ce bud?etu miasta Tallina na rok 2011). Paragraf 10 tego rozporz?dzenia powtarza? brzmienie wspomnianego § 91.

17 W dniu 15 grudnia 2011 r. Tallinna Linnavolikogu przyj??a rozporz?dzenie nr 43 zmieniaj?ce rozporz?dzenie nr 45, wyja?niaj?c, ?e ostatnim okresem opodatkowania b?dzie czwarty kwarta? 2011 r. Od dnia 31 grudnia 2011 r., zgodnie ze zmian? wniesion? do ustawy z dnia 21 wrze?nia 1994 r. o podatkach lokalnych, podatek od sprzeda?y w mie?cie Tallinie nie jest ju? pobierany.

18 Paragraf 6 ust. 1 ustawy o organizacji samorz?du terytorialnego przewiduje:

„Zadaniem jednostek samorz?du terytorialnego jest organizacja na obszarze gminy lub miasta [...] transportu publicznego wewn?trz gminy lub miasta [...], o ile realizacja tych zada? nie zosta?a powierzona innemu podmiotowi”.

19 Paragraf 3 ust. 2 pkt 2 ühistranspordi seadus (ustawy o transporcie publicznym) z dnia 26 stycznia 2000 r. przewiduje:

„(2) Celem stworzenia i organizacji transportu publicznego jest:

[...]

2) promowanie preferencyjnego korzystania ze ?rodków transportu publicznego w stosunku do samochodów i innych pojazdów indywidualnych i zmniejszanie w ten sposób negatywnego wp?ywu transportu na ?rodowisko i uszczerbków na zdrowiu, które s? nim spowodowane, a jednocze?nie przyczynianie si? do zapobiegania wypadkom drogowym i zatorom ulicznym”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

20 Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, Statoil w ramach swojej dzia?alno?ci prowadzi sprzeda? detaliczn? paliwa p?ynnego, które jest wyrobem akcyzowym. W dniach 20 lipca 2010 r., 20 pa?dziernika 2010 r. i 25 stycznia 2011 r. zadeklarowa?a obrót, jaki zrealizowa?a, odpowiednio, w czerwcu 2010 r., a tak?e kwarta?ach trzecim i czwartym 2010 r. w wyniku sprzeda?y towarów i us?ug obj?tych podatkiem od sprzeda?y.

21 W dniach, odpowiednio, 22 wrze?nia 2010 r., 26 pa?dziernika 2010 r. i 7 lutego 2011 r. Statoil z?o?y?a deklaracje zmieniaj?ce, w których odliczy?a od wcze?niej zadeklarowanego obrotu obrót, jaki zrealizowa?a w wyniku sprzeda?y wyrobów akcyzowych. W dniach, odpowiednio, 22 wrze?nia 2010 r., 28 pa?dziernika 2010 r. i 9 lutego 2011 r. Statoil z?o?y?a do Ettevõtlusamet wnioski o zwrot.

22 Decyzjami z dnia 19 pa?dziernika 2010 r., 9 listopada 2010 r. i 4 marca 2011 r. Ettevõtlusamet oddali?a te wnioski. Poza tym w tej ostatniej decyzji Ettevõtlusamet stwierdzi?a, ?e w odniesieniu do czwartego kwarta?u 2010 r. Statoil powinna ui?ci? dodatkow? kwot? podatku.

23 W dniu 19 listopada 2010 r. Statoil wnios?a do Tallinna halduskohus (s?du administracyjnego w Tallinie) skarg? maj?c? na celu co do zasady stwierdzenie niewa?no?ci decyzji Ettevõtlusamet z dnia 19 pa?dziernika i z dnia 9 listopada 2010 r. oraz nakazanie ponownego rozpatrzenia wniosków o zwrot z?o?onych w dniach 22 wrze?nia i 28 pa?dziernika 2010 r. lub natychmiastowego zwrotu nadp?aty wskazanej we wnioskach o zwrot. W skardze Statoil powo?a?a si? mi?dzy innymi na fakt, ?e § 1 ust. 2 rozporz?dzenia nr 45 jest sprzeczny z prawem Unii, poniewa? przewiduje obowi?zek uiszczenia podatku od sprzeda?y dóbr i us?ug w sektorze handlu detalicznego, nie przewiduj?c wyj?tku dotycz?cego sprzeda?y wyrobów akcyzowych. W dniu 5 kwietnia 2011 r. Statoil wnios?a do tego samego s?du podobn? skarg? na

decyzji? Ettevõtlusamet z dnia 4 marca 2011 r. Tallinna halduskohus po??czy? te dwie skargi.

24 Orzeczeniem z dnia 19 pa?dziernika 2011 r. Tallinna halduskohus stwierdzi? niewa?no?? trzech przytoczonych powy?ej decyzji Ettevõtlusamet i nakaza? tej agencji ponowne rozpatrzenie wspomnianych wniosków o zwrot. W uzasadnieniu swego rozstrzygni?cia Tallinna halduskohus powo?a? si? w istocie na fakt, ?e nie mo?na uzna?, ?e podatek od sprzeda?y wype?nia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

25 Ettevõtlusamet wnio?a od tego orzeczenia apelacj? do s?du odsy?aj?cego, twierdz?c mi?dzy innymi, ?e podatek od sprzeda?y jest pobierany w konkretnym celu, a mianowicie promowania transportu publicznego, i tym samym zmniejszenia zag?szczenia ruchu drogowego i jego negatywnego wp?ywu na ?rodowisko; ?e miasto Tallin wykorzystuje wp?ywy z tego podatku do podwy?szenia jako?ci transportu publicznego oraz ?e celem wspomnianego podatku jest zarówno penalizacja konsumpcji niektórych towarów i us?ug, które mog? powodowa? koszty spo?eczne lub wywo?ywa? negatywne skutki zewn?trzne, jak i finansowanie us?ug w interesie ogólnym.

26 Statoil wnio?a o oddalenie apelacji, podnosz?c w szczególno?ci, ?e celem przewidzianym w maj?cych zastosowanie przepisach jest organizacja transportu publicznego, a nie jego promowanie, jak podnios?a Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (s?d apelacyjny w Tallinie) twierdzi, ?e Ettevõtlusamet nie musi przedk?ada? innych dowodów ni? wynikaj?ce z bud?etu miasta w celu wykazania, ?e podatek pobierany od wyrobów akcyzowych by? wykorzystywany zgodnie ze szczególnym celem. Wskazuje on, ?e w niniejszym przypadku nie ma ?adnego powodu, aby zak?ada?, ?e kwoty pobrane jako podatek od sprzeda?y nie zosta?y wykorzystane zgodnie ze szczególnym celem.

28 Ponadto s?d odsy?aj?cy twierdzi, ?e podatki o szczególnym celu s?u?? zwykle do tego, by penalizowa? konsumpcj? okre?lonych towarów i us?ug, które mog? powodowa? koszty spo?eczne lub wywo?ywa? negatywne skutki zewn?trzne, takie jak szkodliwe skutki dla ?rodowiska, lub by finansowa? okre?lone us?ugi le??ce w interesie ogólnym, takie jak promowanie turystyki, sportu lub kultury. Tego rodzaju podatki s? ?rodkiem, z którego w?adze korzystaj?, aby wp?yn?? na zachowanie u?ytkowników, zach?caj?c ich poprzez opodatkowanie wydatków dezaprobowanych do tego, by unikali u?ywania okre?lonych towarów.

29 Jednak?e zdaniem Tallinna ringkonnakohus w dniu wydania postanowienia odsy?aj?cego orzecznictwo Trybuna?u nie daje jasnej odpowiedzi na pytanie, czy podatek po?redni wype?nia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, je?eli wprowadza si? go w celu finansowania wynikaj?cego z ustawy konkretnego zadania spoczywaj?cego na samorz?dzie terytorialnym i finansowanie tego zadania zapewnione jest równie? wtedy, gdy nie wprowadza si? tego podatku. W tym zakresie wspomniany s?d podnosi, ?e wp?ywy z podatku od sprzeda?y zosta?y przeznaczone na organizacj? transportu publicznego, co mo?e zmniejsz? zanieczyszczenie i zwi?kszy? ogólny dobrobyt.

30 Ponadto s?d odsy?aj?cy zastanawia si? równie? nad zgodno?ci? z prawem wprowadzenia wspomnianego podatku w okresie, w którym szczególny cel tego samego podatku nie by? wyra?nie przewidziany w akcie prawnym i podnosi w tym zakresie, ?e § 91 zosta? dodany do rozporz?dzenia nr 45 dopiero w czasie trwania okresu opodatkowania, którego dotyczy spór, czyli w dniu 25 czerwca 2010 r.

31 W powy?szych okoliczno?ciach Tallinna ringkonnakohus postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego można uznać za szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118], jeżeli wyłączenie i finansowanie tego rodzaju zadania należy do obowiązków samorządu terytorialnego?

2) W razie odpowiedzi twierdzącej na to pytanie: czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że zgodne z tym przepisem jest ustanowienie w prawie krajowym podatku pośredniego, który uiszczany jest od sprzedaży wyrobu akcyzowego konsumentowi [końcowemu] i wykorzystywany jest wyłącznie na organizację transportu publicznego, jeżeli zapewnienie organizacji transportu publicznego jest obowiązkiem jednostki samorządu terytorialnego będącej beneficjentem podatku, który to obowiązek należy wykluczyć niezależnie od takiego podatku pośredniego, gdy wysokość finansowania organizacji transportu publicznego ostatecznie nie wynika automatycznie z wielkośći częściowego podatku, gdy wysokość kwoty przeznaczonej na organizację transportu publicznego jest dokładnie ustalona, wobec czego w przypadku wydatków z podatku pośredniego z budżetu publicznego na organizację transportu publicznego przeznacza się odpowiednio mniej innych środków finansowych i odwrotnie, jeżeli wpłynie mniej podatku od sprzedaży, jednostka samorządu terytorialnego musi odpowiednio zwiększyć inne środki finansowe na organizację transportu publicznego, przy czym w przypadku wydatków z podatków różniących się od prognoz możliwa jest jednak zmiana wysokości wydatków na organizację transportu publicznego poprzez nowelizację budżetu jednostki samorządu terytorialnego?

3) W razie odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie: czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że zgodne z tym przepisem jest obciążenie wyrobu akcyzowego podatkiem pośrednim, którego przeznaczenie zostaje określone po powstaniu obowiązku uiszczenia tego podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

32 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stwierdzenie, że podatek, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wyłączenia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładając ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wykonać i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, gdy wpłaty z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności.

33 Na wstępie należy podnieść, że z postanowienia odsyłającego wynika, że spór w postępowaniu głównym, który dotyczy podatku od sprzedaży wyłącznie w zakresie, w jakim podatek ten zostaje nałożony na sprzedaż detaliczną paliw płynnych, opiera się on na niepodważanym założeniu, że produkt ten objęty jest pojęciem „wyrobu akcyzowego” w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118. Sąd odsyłający powinien w razie konieczności zbadać tę kwestię. W każdym wypadku ponieważ Trybunał ma za zadanie wydać rozstrzygnięcie w świetle okoliczności faktycznych i prawnych, które zostały przedstawione w postanowieniu odsyłającym (zob. wyroki: B., C-306/09, EU:C:2010:626, pkt 7; Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, pkt 38), w niniejszej sprawie przyjmie on do celów przeprowadzenia analizy takie samo założenie.

34 Ponadto o ile dyrektywa 2008/118, która jako jedyna ma zastosowanie *ratione temporis* do sporu w postępowaniu głównym, uchyliła i zastąpiła dyrektywę 92/12 ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r., o tyle z brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 wynika, że treść tych przepisów w istocie się nie różni. Z powyższego należy wywieść, że orzecznictwo Trybunału dotyczące tego ostatniego przepisu znajduje zastosowanie w odniesieniu do art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

35 Zgodnie z art. 1 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 2 tej dyrektywy na wyroby objęte podatkiem akcyzowym na podstawie wspomnianej dyrektywy można nałożyć podatek pośredni inny niż podatek akcyzowy ustanowiony w tej dyrektywie, jeżeli po pierwsze, podatek ten jest pobierany w szczególnym celu lub w kilku szczególnych celach, a po drugie, jest on zgodny ze przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku VAT w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

36 Powyższe dwa warunki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez dodatkowe podatki pośrednie, mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia art. 1 ust. 2 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W odniesieniu do pierwszego z tych warunków – przy czym tylko tego warunku dotyczą przedstawione pytania – z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 jest cel inny niż czysto budżetowy (zob. analogicznie wyroki: *Komisja/Francja*, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 19; a także *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jednakże zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie wypełnia cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek realizuje cel budżetowy, nie może jako taka – bez pozbawiania znaczenia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 – wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten spełnia również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu (zob. analogicznie wyrok *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Tak więc o ile uprzednie przydzielanie wpływów z podatku na finansowanie przez organy regionalne przekazanych im kompetencji może stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu, o tyle taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznego organizowania budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyby każde państwo członkowskie mogło postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co pozbawiałoby ustanowiony w tej dyrektywie zharmonizowany podatek akcyzowy wszelkiej skuteczności (*effet utile*) i byłoby sprzeczne z zasadą, wedle której przepis stanowiący odstępstwo, taki jak wspomniany art. 1 ust. 2, powinien być interpretowany zawężająco (zob. analogicznie wyrok *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W konsekwencji istnienie szczególnego celu w rozumieniu wspomnianego przepisu nie może być ustalone w oparciu o samo przydzielenie wpływów z danego podatku na finansowanie ogólnych wydatków ponoszonych przez jednostkę samorządu terytorialnego w określonej dziedzinie. W przeciwnym wypadku bowiem wspomnianego deklarowanego szczególnego celu nie można byłoby odróżnić od celu czysto budżetowego.

41 Aby uprzednie przydzielenie wpływów z podatku nakładanego na wyroby akcyzowe

pozwala?o na stwierdzenie, ?e podatek ten wype?nia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, istotne jest, by podatek sam w sobie s?u?y? zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu, a zatem aby istnia? bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy wykorzystaniem wp?ywów z podatku a wspomnianym szczególnym celem (zob. podobnie wyrok *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 30).

42 Wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wp?ywów uznanie, ?e podatek nak?adany na wyroby akcyzowe wype?nia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jest mo?liwe jedynie wtedy, gdy jest on pomy?lany pod wzgl?dem swej struktury, mi?dzy innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wp?yn?? na zachowanie podatników, by umo?liwi? wype?nienie przytoczonego szczególnego celu, na przyk?ad poprzez na?o?enie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniech?cenia do ich konsumpcji (zob. podobnie wyrok *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 32).

43 W niniejszym przypadku z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e wp?ywy z podatku od sprzeda?y, który jest sk?din?d pobierany od wi?kszo?ci towarów i us?ug sprzedawanych konsumentom ko?cowym na obszarze miasta Tallina, zosta?y przeznaczone przez miasto Tallin na finansowanie wykonywania przez niego uprawnie? w zakresie organizacji transportu publicznego na jego obszarze, które to uprawnienia zosta?y mu przekazane na mocy § 6 ust. 1 ustawy o organizacji samorz?du terytorialnego, i by?y wykorzystywane wy?zcznie w tym celu.

44 O ile okoliczno?? ta mo?e rzeczywicie stanowi? fakt wymagaj?cy uwzgl?dnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u przypomnianym w pkt 39 niniejszego wyroku, o tyle nale?y jednak stwierdzi?, ?e wspomniane przydzielenie wp?ywów odnosi si? do wydatków ogólnych ponoszonych przez miasto Tallin niezale?nie od istnienia podatku rozpatrywanego w sprawie w post?powaniu g?ównym. Otó? takie wydatki ogólne mog? by? finansowane z wp?ywów podatkowych ka?dego rodzaju. A zatem przytoczonego szczególnego celu polegaj?cego na finansowaniu organizacji transportu publicznego na obszarze miasta Tallina nie mo?na odró?ni? od celu czysto bud?etowego.

45 Ponadto uznaj?c nawet, ?e zosta?o dowiedzione, po pierwsze, twierdzenie Ettevõtlusamet i rz?du greckiego, ?e podatek od sprzeda?y, w zakresie, w jakim jest on nak?adany na sprzeda? paliw p?ynnych obj?tych podatkiem akcyzowym, poprzez skuteczn? organizacj? transportu publicznego wype?nia zasadniczo cel dotycz?cy ochrony ?rodowiska i zdrowia publicznego, jak równie? po drugie, ?e nie chodzi tutaj o zwyk?e wydatki ogólne, które mog? by? finansowane z wp?ywów podatkowych ka?dego rodzaju (zob. podobnie w odniesieniu do wydatków zdrowotnych w ogólno?ci wyrok *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, pkt 31), nale?y podnie??, ?e ustawodawstwo krajowe rozpatrywane w sprawie w post?powaniu g?ównym nie przewiduje ?adnego mechanizmu uprzedniego przydzielania wp?ywów z tego podatku, w zakresie, w jakim jest on nak?adany na paliwa p?ynne obj?te podatkiem akcyzowym, na tego rodzaju cele zwi?zane z ochron? ?rodowiska lub zdrowiem publicznym. W tym zakresie nie mo?na uzna?, ?e zwyk?e przydzielenie wp?ywów rozpatrywane w sprawie w post?powaniu g?ównym umo?liwia ustalenie bezpo?redniego zwi?zku w rozumieniu orzecnictwa Trybuna?u przypomnianego w pkt 41 niniejszego wyroku pomi?dzy wykorzystaniem wp?ywów ze wspomnianego podatku a wype?nianymi przez niego celami zwi?zanymi z ochron? ?rodowiska lub zdrowiem publicznym.

46 Poza tym z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybuna?, nie wynika – i zreszt? nie by?o podnoszone w przed?o?onych Trybuna?owi uwagach na pi?mie – by podatek od sprzeda?y, w zakresie, w jakim jest nak?adany na paliwa p?ynne obj?te podatkiem akcyzowym, spe?nia? warunki przypomniane w pkt 42 niniejszego wyroku, a mianowicie aby by? on pomy?lany pod

względem swej struktury w taki sposób, by zniechęcić podatników do używania tych paliw lub zachęcić ich do zachowania, którego skutki byłyby mniej szkodliwe dla środowiska lub zdrowia publicznego niż skutki zachowania, jakie podatnicy przejawialiby w braku wspomnianego podatku.

47 Z całości powyższych rozważań wynika, że na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on na stwierdzenie, że podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wypienia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładającej ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wypienia i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, nawet jeżeli wpływy z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności. Wspomniany przepis należy w konsekwencji interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, które wprowadzają taki podatek od sprzedaży detalicznej paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym.

W przedmiocie pytania trzeciego

48 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i drugie udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on na stwierdzenie, że podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wypienia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładającej ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wypienia i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, nawet jeżeli wpływy z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności. Wspomniany przepis należy w konsekwencji interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, które wprowadzają taki podatek od sprzedaży detalicznej paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym.

Podpisy

* Język postępowania: estoński