

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 5. marca 2015(*)

„Predhodno odločanje – Posredni davki – Trošarine – Direktiva 2008/118/ES – člen 1(2) – Tekoče gorivo, za katero se plača trošarina – Davek na prodajo na drobno – Pojem ‚posebni namen‘ – Vnaprej določen namen – Organizacija javnega prevoza na območju mesta“

V zadevi C-553/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tallinna ringkonnakohus (Estonija) z odločbo z dne 15. oktobra 2013, ki je prispela na Sodišče 16. oktobra 2013, v postopku

Tallinna Ettevõtlusamet

proti

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašičnas (poročevalec) in C. G. Fernlund, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Tallinna Ettevõtlusamet T. Pikamäe, odvetnik,
- za Statoil Fuel & Retail Eesti AS C. Ginter in V. Puolakainen, odvetnika,
- za grško vlado I. Bakopoulos, agent,
- za Evropsko komisijo L. Grønfeldt in L. Naaber-Kivisoo, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL L 9, str. 12).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Tallinna Ettevõtlusamet (agencija mesta Talin za podjetja, v nadaljevanju: Ettevõtlusamet) in družbo Statoil Fuel & Retail Eesti AS (v nadaljevanju: Statoil) zaradi povračila davka na prodajo, ki ga je ta družba plačala v letih 2010 in 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1 Direktive 2008/118 določa:

„1. Ta direktiva določa splošni režim za trošarino, ki neposredno ali posredno zadeva porabo naslednjega blaga (v nadaljnjem besedilu ‚trošarinsko blago‘):

(a) energenti in električna energija, zajeti v Direktivi [Sveta] 2003/96/ES [z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 405];

[...]

2. Države članice lahko pobirajo druge posredne davke na trošarinsko blago za posebne namene, če so ti davki skladni z davčnimi pravili Skupnosti, ki se uporabljajo za trošarino ali davek na dodano vrednost [(v nadaljevanju: DDV)], glede določanja davčne osnove, izraževanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora, ta pravila pa ne vključujejo določb o oprostitvah.

[...]“

4 Člen 47(1) Direktive št. 2008/118 v prvem odstavku določa, da se „[d]irektiva [Sveta] 92/12/EGS[z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov] UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 179)] [...] razveljavi z učinkom od 1. aprila 2010“.

5 Člen 3(2) Direktive 92/12 je določal:

„Proizvodi, [za katere se plačajo trošarine], se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izraževanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.“

Estonsko pravo

6 V različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, je zakon z dne 21. septembra 1994 o lokalnih davkih (kohalike maksude seadus) lokalnim skupnostim zlasti omogočal, da so uvedle davek, pod pogoji, navedenimi v členu 8. Ta člen, naslovljen „Davek na prodajo“, je določal:

„1. Davek na prodajo plačujejo samostojni podjetniki in pravne osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje dejavnosti na območju občine ali mesta. Glede na sedež davek na prodajo plačujejo trgovci v smislu trgovskega zakona [(kaubandustegevuse seadus), z dne 11. februarja 2004], ki so vpisani v register gospodarskih dejavnosti in ki opravljajo dejavnost v trgovini na drobno, v gostinstvu ali v storitveni dejavnosti.

2. Davek na prodajo se pobere na vrednost blaga ali storitev, ki jih dav?ni zavezanec proda na obmo?ju ob?ine ali mesta in ki je vsebovana v prodajni ceni. Prodajna cena v smislu tega zakona je obdav?ljiva vrednost obdav?ljivega prometa, dolo?enega v zakonu o prometnem davku, brez davka na prodajo.

3. Stopnjo davka na prodajo dolo?i ob?inski ali mestni svet, pri ?emer pa ta stopnja ne sme presegati 1 % vrednosti blaga in storitev v skladu z odstavkom 2, ki je vsebovana v prodajni ceni.

[...]

6. Ob?inska ali mestna uprava lahko v skladu s pogoji in postopki, ki jih je dolo?il ob?inski ali mestni svet, odobri olajšave in oprostitve od davka na prodajo.“

7 ?len 8 od 1. januarja 2012 ne velja ve?, od tega datuma dalje pa tudi davek na prodajo ni ve? dolo?en.

8 Tallinna Linnavolikogu (talinski mestni svet) je 17. decembra 2009 sprejel Uredbo št. 45 o davku na prodajo v mestu Talin. Ta uredba je bila spremenjena z Uredbo št. 22 Tallinna Linnavolikogu z dne 8. aprila 2010 (v nadaljevanju: Uredba št. 45).

9 ?len 1 Uredbe št. 45, naslovljen „Oznaka davka in predmet obdav?enja“, je dolo?al:

„1. S to uredbo se v mestu Talin uvaja davek na prodajo.

2. Davek na prodajo se pobere na blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec, ki izpolnjuje pogoje iz ?lena 2, v poslovalnici, ki je na obmo?ju mesta Talin, ali od tam proda oziroma opravi fizi?nim osebam (razen podjetniku za namene njegovega podjetja) v trgovini na drobno, v gostinstvu in v storitveni dejavnosti.“

10 ?len 2 te uredbe, naslovljen „Dav?ni zavezanec“, je dolo?al:

„Dav?ni zavezanci so trgovci v smislu trgovskega zakona [z dne 11. februarja 2004], ki izpolnjujejo vse te pogoje:

1. Trgovec je vpisan v registru gospodarskih dejavnosti.

2. Poslovalnica trgovca v skladu s podatki v registru gospodarskih dejavnosti je na obmo?ju mesta Talin.

3. Trgovec dejavnost opravlja v trgovini na drobno, gostinstvu ali na storitvenem podro?ju.“

11 ?len 4 Uredbe št. 45 je dolo?al stopnjo davka na prodajo v višini 1 % obdav?ljive vrednosti blaga in storitev iz ?lena 1(2) te uredbe.

12 ?len 5 te uredbe, naslovljen „Dav?ne oprostitve“, je dolo?al:

„Davek na prodajo se ne pla?uje za naslednje vrste blaga in storitev:

1. blago in storitve, ki se prodajajo prek e?trgovanja;

2. elektri?na in toplotna energija, ki se prodaja prek distribucijskega omrežja, zemeljski plin in voda;

3. blago in storitve, ki se prodajajo med vožnjo na ladji, letalu, vlaku ali avtobusu, ?e se vožnja

za?ne ali kon?a zunaj mesta Talin oziroma ?e ladja, letalo, vlak ali avtobus med vožnjo zunaj mesta Talin miruje;

4. vsa zdravila, kontracepcijska sredstva, sanitarni in higienski proizvodi, medicinski instrumenti in tudi medicinski pripomo?ki, ki so na seznamu iz Uredbe št. 63, ki jo je izdal minister za socialne zadeve 4. decembra 2006 [...];

5. kruh brez dodanega medu, jajc, sira ali sadja [...];

6. mleko, smetana, pinjenec, kislo mleko in kislja smetana, jogurt, kefir in drugo fermentirano ali kislo mleko in smetana [...], razen v prahu, granulah ali drugih trdnih oblikah [...];

7. pripravki (homogenizirani) v kaši, namenjeni uporabi kot hrana za majhne otroke [...], posebno mleko za dojen?ke [...], proizvodi za otroško prehrano, pripravljeni za prodajo na drobno, v obliki prahu ali teko?ine [...] in tudi hrana za majhne otroke, ki vsebuje mleko ali mle?ne proizvode [...];

8. otroške plenice [...];

9. ladje, jahte in gliserji v dolžini od 4 do 12 metrov, na katerih je treba opraviti tehni?ni pregled.“

13 Ob?ina Talin je z dopisom med drugim razglasila, da je prodaja cigaret prav tako oproš?ena davka na prodajo.

14 ?len 13 Uredbe št. 45 je dolo?al, da se uredba za?ne uporabljati 1. junija 2010.

15 Tallinna Linnavolikogu je 22. junija 2010 sprejel Uredbo št. 39 o spremembi prora?una mesta Talin za leto 2010 in prvi dopolnilni prora?un (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Ta uredba, ki je za?ela veljati 25. junija 2010, je spremenila Uredbo št. 45 s tem, da je vstavila naslednji ?len 91:

„Davek na prodajo se pobira za organizacijo javnega potniškega prometa na obmo?ju mesta Talin, kot je navedeno v ?lenu 6(1) zakona o organizaciji lokalnih skupnosti [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) z dne 2. junija 1993, v nadaljevanju: zakon o organizaciji lokalnih skupnosti]. Prihodki iz davka na prodajo so ciljno namenjeni izpolnitvi tega namena.“

16 Tallinna Linnavolikogu je 9. septembra 2010 sprejel Uredbo št. 46 o prora?unu mesta Talin za leto 2011 (Tallinna linna 2011. aasta eelarve). ?len 10 te uredbe je povzel besedilo ?lena 91.

17 Tallinna Linnavolikogu je 15. decembra 2011 sprejel Uredbo št. 43 o spremembah Uredbe št. 45, z navedbo, da je zadnje obdobje obdav?itve ?etrto ?etrletje leta 2011. Od 31. decembra 2011 dalje ni ve? davka na prodajo v mestu Talin, v skladu s spremembo, uvedeno z zakonom z dne 21. septembra 1994 o lokalnih davkih.

18 ?len 6(1) zakona o organizaciji lokalnih skupnosti dolo?a:

„Naloga lokalnih skupnosti je na ozemlju ob?ine ali mesta organizirati [...] javni prevoz znotraj ob?ine ali mesta, [...] ?e izvedba te naloge ni bila dodeljena drugemu.“

19 ?len 3(2), to?ka 2, zakona o javnem prevozu (ühistranspordi seadus) z dne 26. januarja 2000 dolo?a:

„2. Namen vzpostavitve in organizacije javnega prevoza je:

[...]

2. vzpodbujati prednostno rabo javnih prevoznih sredstev glede na avtomobile in druga posamična vozila, in na ta način zmanjšati negativni učinek prevoznih sredstev na okolje in zdravje, ki ga povzročajo, obenem pa preprečevati prometne nesreče in zastoje.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, je med dejavnostmi družbe Statoil prodaja na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina. Navedena družba je 20. julija 2010, 20. oktobra 2010 in 25. januarja 2011 prijavila promet, ki ga je ustvarila s prodajo blaga in storitev, za katere se plača davek od prodaje, za junij leta 2010 in tudi za tretje in četrto četrtletje istega leta.

21 Družba Statoil je 22. septembra 2010, 26. oktobra 2010 in 7. februarja 2011 vložila popravljeno davčno napoved, s katero je od svojega prometa, ki ga je prijavila predhodno, odštela promet, ki ga je ustvarila s prodajo proizvodov, za katere se plačajo trošarine. Družba Statoil je 22. septembra 2010, 28. oktobra 2010 in 9. februarja 2011 pri Ettevõtlusamet vložila zahteve za povračilo.

22 Ettevõtlusamet je te zahteve zavrnila z odločbami z dne 19. oktobra 2010, 9. novembra 2010 in 4. marca 2011. Ettevõtlusamet je poleg tega z zadnjo odločbo ugotovila, da družba Statoil za četrto četrtletje 2010 dolguje dodatno vsoto.

23 Družba Statoil je 19. novembra 2010 pri Tallinna halduskohus (upravno sodišče mesta Tallinn) vložila tožbo za razglasitev ničnosti odločb Ettevõtlusamet z dne 19. oktobra in 9. novembra 2010 in zahtevala ponovno preučitev zahtev za povračilo z dne 22. septembra in 28. oktobra 2010 oziroma takojšnje povračilo preveč plačanega zneska, navedeno v teh zahtevah za povračilo. Družba Statoil je v svoji tožbi navedla zlasti dejstvo, da je člen 1(2) Uredbe št. 45 v nasprotju s pravom Unije, saj je nalagal plačilo davka na prodajo blaga in storitev na področju trgovine na drobno, ne da bi določil izjemo za prodajo blaga, za katerega se plačajo trošarine. Družba Statoil je pred istim sodiščem 5. aprila 2011 vložila podobno tožbo, ki se je nanašala na odločbo Ettevõtlusamet z dne 4. marca 2011. Tallinna halduskohus je tožbe združilo.

24 Tallinna halduskohus je z odločbo z dne 19. oktobra 2011 razveljavilo tri zgorajnavedene odločbe Ettevõtlusamet in slednji naložilo, naj ponovno preuči zadevne zahteve za povračilo. Tallinna halduskohus je v podporo svoji odločbi v bistvu navedlo dejstvo, da se za davek na prodajo ne more šteti, da sledi posebnemu namenu v smislu člena 1(2) Direktive št. 2008/118.

25 Ettevõtlusamet je zoper to odločbo vložila pritožbo, pri čemer je zlasti trdila, da se davek na prodajo pobira s konkretnim namenom, namreč z namenom spodbujanja javnega prevoza in posledično zmanjšanja gostote cestnega prometa in njegovega negativnega vpliva na okolje; da mesto Talin prihodke od tega davka namenja izboljšanju kakovosti javnega prevoza in da je namen tega davka kaznovanje potrošnje določenih proizvodov in storitev, ki lahko ustvarijo stroške za družbo ali imajo negativne zunanje učinke ali če se uporabijo za financiranje določenih storitev splošnega interesa.

26 Družba Statoil predlaga, naj se pritožba zavrne, ob tem pa zlasti navaja, da je namen, naveden v predpisu, ki se uporabi, organizacija javnega prevoza, ne pa njegovo spodbujanje, kot trdi Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (pritožbeno sodišče v Talinu) meni, da Ettevõtlusamet, zato ker je bil davek na prodajo, pobran na trošarinsko blago, uporabljen v skladu s posebnim namenom, ni

bilo treba predložiti nobenih drugih dokazov od tistih, ki izhajajo iz mestnega proračuna. Trdi, da v tem primeru ni nobenega razloga, da bi se domnevalo, da zneski, ki izhajajo iz davka na prodajo, niso bili uporabljeni v skladu s posebnim namenom.

28 Predložitveno sodišče med drugim meni, da se davki za poseben namen navadno uporabljajo za kaznovanje potrošnje določenih proizvodov in storitev, ki lahko ustvarijo stroške za družbo ali imajo negativne zunanje učinke, kot so škodljivi učinki na okolje, oziroma za financiranje določenih storitev splošnega interesa, kot je spodbujanje turizma, športa ali kulture. Taki davki so sredstvo, ki ga organi uporabijo za vplivanje na ravnanje uporabnikov, s tem ko z obdavčenjem nezaželenih izdatkov slednje odvračajo od uporabe določenega blaga.

29 Vendar po mnenju Tallinna ringkonnakohus na datum njegove predložitvene odločbe sodna praksa Sodišča ne daje jasnega odgovora na vprašanje, ali ima posredni davek poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive št. 2008/11, če se davek pobira za financiranje konkretne naloge, ki jo ima lokalna skupnost v skladu z zakonom in je financiranje te naloge prav tako zagotovljeno, če ta davek ni pobran. V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da so bila vsa sredstva, pridobljena na podlagi davka na prodajo, namenjena organizaciji javnega prevoza, kar lahko zmanjša onesnaženost in poveča splošno blaginjo.

30 Predložitveno sodišče se poleg tega sprašuje o zakonitosti pobiranja tega davka v obdobju, v katerem poseben namen istega davka ni bil izrecno določen v pravnem aktu s tem, da v zvezi s tem navaja, da je bil samo v obdobju obdavčitve, ki je predmet spora, to je od 25. junija 2010, člen 91 vključen v Uredbo št. 45.

31 V teh okoliščinah je Tallinna ringkonnakohus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je mogoče financiranje obratovanja javnega potniškega prometa na območju lokalne skupnosti šteti za poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive [2008/118], če izpolnitev in financiranje take naloge spada k obveznostim lokalne skupnosti?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 1(2) Direktive [2008/118] razlagati tako, da je v skladu s to določbo, da se v nacionalnem pravu določi posredni davek, ki se plača na prodajo trošarinskega blaga končnemu potrošniku in uporabi izključno za obratovanje javnega potniškega prometa, če je obratovanje javnega potniškega prometa obveznost lokalne skupnosti – davčne uprave, ki jo je treba izpolniti ne glede na tak posredni davek, obseg financiranja obratovanja javnega potniškega prometa pa na koncu ne izhaja avtomatično iz obsega pobranih davkov, saj je višina zneska, zagotovljena za obratovanje javnega potniškega prometa, natančno določena, tako da če so prihodki iz posrednega davka višji, javni organi namenijo ustrezno manj drugih finančnih sredstev za obratovanje javnega potniškega prometa, in obratno, če je pobranega manj davka na prodajo, mora lokalna skupnost ustrezno povišati druga finančna sredstva za obratovanje javnega potniškega prometa, pri čemer pa je pri davčnih prihodkih, ki odstopajo od napovedi, kljub temu mogoče obseg izdatkov za obratovanje javnega potniškega prometa spremeniti s spremembo proračuna lokalne skupnosti?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 1(2) Direktive [2008/118] razlagati tako, da je v skladu s to določbo, če se od trošarinskega blaga dodatno pobere posredni davek, katerega namen se določi po nastanku obveznosti plačila tega davka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

32 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da se lahko šteje, da se davek, kot je v postopku v glavni stvari, ne nanaša na prodajo na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina, pobira za določen namen v smislu te določbe, če se z njim namerava financirati organizacijo javnega prevoza na področju obine, ki nalaga ta davek, pri čemer mora ta obina izvesti in financirati to dejavnost ne glede na obstoj tega davka in so bili prihodki od tega davka uporabljeni izključno z namenom izvedbe te dejavnosti.

33 Najprej je treba navesti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da spor o glavni stvari, ki se nanaša na davek na prodajo le v obsegu, v katerem je bremenil prodajo na drobno tekočih derivatov, temelji na neizpodbijani tezi, da se ta proizvod uvršča v okvir pojma „trošarinsko blago“ v smislu člena 1(1) Direktive 2008/118. Predložitveno sodišče mora to po potrebi preveriti. Ker pa se mora Sodišče vsekakor izreči glede na dejanska in pravna vprašanja, kot so navedena v predložitveni odločbi (glej sodbi B., C-306/09, EU:C:2010:626, točka 47, in Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, točka 38), bo v tem primeru za potrebe analize sprejelo isto tezo.

34 Medtem ko je Direktiva 2008/118, ki se za spor o glavni stvari uporablja le *ratione temporis*, razveljavila in nadomestila Direktivo 92/12 z učinkom od 1. aprila 2010, iz besedila člena 1(2) Direktive 2008/118 in člena 3(2) Direktive 92/12 izhaja, da vsebina teh določb v bistvu ni drugačna. Iz tega je treba sklepati, da se sodna praksa Sodišča v zvezi s to zadnjo določbo še vedno uporablja, kar zadeva člen 1(2) Direktive 2008/118.

35 V skladu s členom 1(1) in (2) zadnjenavedene direktive je trošarinsko blago na podlagi te direktive lahko predmet druge posredne obdavčitve, kot je trošarina, ki jo uvaja ta direktiva, če so ti davki na eni strani uvedeni za enega ali več posebnih namenov in če so ti davki na drugi strani v skladu z davnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davne osnove, izračunavanja davka, davne obveznosti in davnega nadzora, saj ta pravila ne vključujejo pravil v zvezi z oprostitvami.

36 Ta dva pogoja, katerih cilj je izogibanje dodatnim posrednim davkom, ki bi neupravičeno ovirali trgovino, sta, kot je razvidno iz besedila člena 1(2) te direktive, kumulativna (glej po analogiji sodbo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, točka 22 in navedena sodna praksa).

37 Kar zadeva prvi pogoj – edini, na katerega se nanašajo postavljena vprašanja – je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je posebni namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118 tisti namen, ki ni zgolj proračunski (glej po analogiji sodbi *Komisija/Francija*, C-434/97, EU:C:2000:98, točka 19, in *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točka 23 in navedena sodna praksa).

38 Vendar glede na to, da ima vsak davek nujno proračunski namen, zgolj okoliščina, da davek sledi proračunskemu cilju, ne more, ne da bi se členu 1(2) Direktive 2008/118 vzelo vso vsebino, zadostovati za izključitev tega, da bi se za ta davek lahko štelo, da ima tudi posebni namen v smislu te določbe (glej po analogiji sodbo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točka 27 in navedena sodna praksa).

39 Poleg tega, če bi vnaprej določen namen prihodka od davka za financiranje pristojnosti pristojnih lokalnih organov, ki so nanje prenesene, lahko pomenil okoliščina, ki jo je treba upoštevati pri ugotovitvi obstoja posebnega namena, tak namen, ki je le stvar notranje organizacije proračuna države članice, ne more biti zadosten pogoj v zvezi s tem, saj se lahko vsaka država članica ne glede na to, kateremu cilju sledi, odloži naložiti, da se prihodek od nekega davka nameni financiranju določenih izdatkov. V nasprotnem primeru bi se lahko vsak namen štel za poseben v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, kar bi usklajeni trošarini, uvedeni s to direktivo, odvzelo sleherni polni učinek in bi bilo v nasprotju z namenom, da je treba določbo o odstopanju,

kakršna je navedeni člen 1(2), razlagati ozko (glej po analogiji sodbo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točki 28 in 29 in navedena sodna praksa).

40 Zato obstoja posebnega namena v smislu te določbe ni mogoče ugotoviti samo na podlagi razporeditve dohodkov od zadevnega davka, za financiranje splošnih izdatkov za javni organ na določenem področju. V nasprotnem primeru tega domnevno posebnega namena ne bi bilo mogoče razlikovati od zgolj proračunskega namena.

41 Da bi se štelo, da ima prihodek od davka vnaprej določen namen v smislu navedene določbe, mora biti zadevni davek namenjen zagotavljanju posebnega namena in mora torej obstajati neposredna povezava med uporabo prihodkov od davkov in tem posebnim namenom (glej v tem smislu sodbo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točka 30).

42 Glede na neobstoj takšnega vnaprej določenega namena se za davek, ki se nanaša na trošarinsko blago, šteje, da ima poseben namen v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, samo če je ta davek, kar zadeva njegovo strukturo, zlasti glede predmeta obdavčenja ali davčne stopnje, zasnovan tako, da vpliva na ravnanje davkoplačevalcev, v smislu, da omogoča uresnitev navedenega posebnega namena, na primer z velikimi obdavčitvami proizvodov, z namenom odvržanja od njihove potrošnje (glej v tem smislu sodbo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točka 32).

43 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da je mesto Talin večinoma prihodkov od davkov na prodajo, ki se poleg tega plačujejo za večino blaga in storitev, prodanih končnim potrošnikom na ozemlju mesta Talin, namenilo financiranju svojih pristojnosti na področju organizacije javnega prevoza na svojem ozemlju, torej pristojnosti, ki jih ima na podlagi člena 6(1) zakona o organizaciji lokalnih skupnosti, uporabljeni pa so bili izključno v ta namen.

44 Če bi ta okoliščina dejansko lahko pomenila okoliščino, ki jo je treba upoštevati pri ugotovitvi obstoja posebnega namena v smislu člena 1(2) Direktive 2008/118, je treba v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 39 te sodbe, vseeno ugotoviti, da se ta namenska uporaba nanaša na splošne izdatke, ki so obveznosti mesta Talin, neodvisno od obstoja zadevnega davka v postopku v glavni stvari. Takšne splošne izdatke je mogoče financirati s prihodki od davkov vseh vrst. Zato navedenega posebnega namena, namreč financiranje organizacije javnega prevoza na ozemlju mesta Talin, ni mogoče razlikovati od zgolj proračunskega namena.

45 Poleg tega, tudi če bi šteli za dokazano, na eni strani, trditev *Ettevõtlusamet* in grške vlade, da je v bistvu namen davka na prodajo – če se nanaša na tekoča goriva, za katere se plača trošarina – učinkovita organizacija javnega prevoza, varstvo okolja in javnega zdravja, ter na drugi, da izdatki za ta namen niso zgolj splošni izdatki, ki se lahko financirajo iz prihodkov od davkov vseh vrst (glede izdatkov za zdravstvo na splošno glej v tem smislu sodbo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, točka 31), je treba navesti, da zadevna nacionalna zakonodaja ne določa nobenega mehanizma glede vnaprej določenega namena prihodkov od tega davka, če se zaračuna za tekoča goriva, za katera se plača trošarina, za tovrstne namene varstva okolja oziroma javnega zdravja. V zvezi s tem zato ne bi mogli šteti, da je zgolj na podlagi dodelitve zadevnih prejemkov iz postopka v glavni stvari organizaciji javnega prevoza, mogoče vzpostaviti neposredno povezavo v smislu prej navedene točke 41 te sodbe, med uporabo prihodkov na podlagi tega davka in cilji varstva okolja in javnega zdravja.

46 Med drugim iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, poleg tega pa v pisnih stališčih, predloženih Sodišču, nihče ni navedel, da davek na prodajo, če se nanaša na tekoča goriva, za katera se plača trošarina, ustreza pogojem iz točke 42 te sodbe, namreč, da je kar zadeva strukturo, sestavljen tako, da davkoplačevalce odvrža od uporabe teh goriv oziroma jih spodbuja k temu, da se odločijo za ravnanje, katerega učinki so manj škodljivi za okolje ali javno

zdravje od tistih, za katere bi se ti davkoplačevalci odločili v primeru neobstoja tega davka.

47 Iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive 2008/118 razlagati tako, da ni mogoče šteti, da se davek – kot je v postopku v glavni stvari, če se nanaša na prodajo na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina – pobira za določen namen v smislu te določbe, če se z njim namerava financirati organizacijo javnega prevoza na področju obine, ki ta davek predpiše, pri čemer mora ta obina izvesti in financirati to dejavnost ne glede na obstoj tega davka, tudi če so bili prihodki od tega davka uporabljeni izključno za izvedbo te dejavnosti. Zato je treba to določbo razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je v postopku v glavni stvari, s katero je uveden tovrstni davek na prodajo na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina.

Tretje vprašanje

48 Ob upoštevanju odgovorov na prvo in drugo vprašanje na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 1(2) Direktive Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS je treba razlagati tako, da ni mogoče šteti, da se davek – kot je v postopku v glavni stvari, če se nanaša na prodajo na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina – pobira za določen namen v smislu te določbe, če se z njim namerava financirati organizacijo javnega prevoza na področju obine, ki ta davek predpiše, pri čemer mora ta obina izvesti in financirati to dejavnost ne glede na obstoj tega davka, tudi če so bili prihodki od tega davka uporabljeni izključno za izvedbo te dejavnosti. Zato je treba to določbo razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kakršna je v postopku v glavni stvari, s katero je uveden tovrstni davek na prodajo na drobno tekočega goriva, za katerega se plača trošarina.

Podpisi

* Jezik postopka: estonščina.