Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

5 март 2015 година *

„Преюдициално запитване — Косвени данъци — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Член 1, параграф 2 — Облагаемо с акциз течно гориво — Данък върху продажбите на дребно — Понятие „специално предназначение“ — Предварително определено предназначение — Организация на обществения транспорт на територията на града“

По дело C-553/13

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tallinna ringkonnakohus (Естония) с акт от 15 октомври 2013 г., постъпил в Съда на 16 октомври 2013 г., в рамките на производство по дело

Tallinna Ettevõtlusamet

срещу

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (докладчик) и C. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Tallinna Ettevõtlusamet, от T. Pikamäe, advokaat,

— за Statoil Fuel & Retail Eesti AS, от C. Ginter и V. Puolakainen, advokaadid,

— за гръцкото правителство, от I. Bakopoulos, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от L. Grønfeldt и L. Naaber-Kivisoo, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: естонски.

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Tallinna Ettevõtlusamet (Служба по въпросите на търговската дейност в Талин, наричана по-нататък „Ettevõtlusamet“) и Statoil Fuel & Retail Eesti AS (наричано по-нататък „Statoil“) по повод възстановяване на данък върху продажбите, който е платен от дружеството през 2010 г. и 2011 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 1 от Директива 2008/118 гласи:

„1. Настоящата директива определя общ режим по отношение на акциза, с който се облага пряко или косвено потреблението на следните стоки (наричани по-долу „акцизни стоки“):

а) енергийни продукти и електрическата енергия, обхванати от Директива 2003/96/ЕО [на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, ОВ L 283, стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98];

[…]

2. Държавите членки могат да налагат по отношение на акцизните стоки допълнителни косвени данъци със специално предназначение, при условие че тези данъци са в съответствие с данъчните правила на Общността, приложими по отношение на акцизите или данъка върху добавената стойност [наричан по-нататък „ДДС“] при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.

[…]“.

4 Член 47, параграф 1, първа алинея от Директива 2008/118 уточнява, че „Директива 92/12/ЕИО [на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129)] се отменя, считано от 1 април 2010 г.“.

5 Член 3, параграф 2 от Директива 92/12 гласи:

„Продуктите, изброени в параграф 1, могат да бъдат облагани с други косвени данъци със специално предназначение, при условие, че тези данъци са в съответствие с правилата относно акцизите и ДДС, уреждащи въпросите на определянето на данъчната основа, изчисляването на данъка, изискуемостта и мониторинга на данъка“.

Естонското право

6 Законът за местните данъци (kohalike maksude seadus) от 21 септември 1994 г., в редакцията му, приложима към спора по главното производство, позволява по-специално на административно-териториалните единици да въвеждат данък при условията, изброени в член 8 от него. Този член, озаглавен „Данък върху продажбите“, гласи:

„(1) С данък върху продажбите се облагат еднолични търговци и юридически лица, които притежават разрешително за осъществяване на търговия или предоставяне на услуги на територията на общината или града. Търговците по смисъла на Търговския закон [(kaubandustegevuse seadus) от 11 февруари 2004 г.] се облагат с данък върху продажбите по мястото на стопанската им дейност, ако са вписани в регистъра за стопанска дейност и осъществяват дейност в областта на търговията на дребно, в ресторантьорския сектор или в сферата на услугите.

(2) С данък върху продажбите се облага стойността на продаваните от данъчнозадълженото лице на територията на общината или града стоки или услуги; данъкът се включва в продажната цена. Продажна цена по смисъла на настоящия закон е облагаемата стойност на определения в Закона за данъка върху оборота облагаем оборот без данък върху продажбите.

(3) Ставката на данъка върху продажбите се определя от общинския или градския съвет, като тя не може да надвишава 1 % от съдържащата се в продажната цена стойност на стоките и услугите съгласно параграф 2.

[…]

(6) Общинската или градската управа има право в съответствие с определените от общинския или градския съвет условия и процедури да предоставя данъчни облекчения и да освобождава от данък върху продажбите“.

7 Посоченият член 8 е отменен, считано от 1 януари 2012 г. и от тази дата не се предвижда данък върху продажбите.

8 На 17 декември 2009 г. Tallinna Linnavolikogu (Общинският съвет на Талин) приема Наредба № 45 за данък върху продажбите в град Талин (müügimaks Tallinnas). Тази наредба е изменена с Наредба № 22 на Tallinna Linnavolikogu от 8 април 2010 г. (наричана по-нататък „Наредба № 45“).

9 Член 1 от Наредба № 45 е озаглавен „Наименование на данъка и обекти на данъчното облагане“ и предвижда:

„(1) С настоящата наредба в град Талин се въвежда данък върху продажбите.

(2) С данъка върху продажбите се облагат стоки и услуги, които данъчнозадължено лице, изпълняващо условията на член 2, продава, съответно предоставя на физически лица (с изключение на еднолични търговци за целите на техните търговски предприятия) в разположен на територията на град Талин търговски обект или чрез него в рамките на търговия на дребно, в ресторантьорския сектор или в сферата на услугите“.

10 Член 2 от посочената наредба, озаглавен „Данъчнозадължени лица“, гласи:

„Данъчнозадължени лица са търговците по смисъла на Търговския закон [от 11 февруари 2004 г.], които отговарят на всяко едно от следните условия:

1) Търговецът е вписан в регистъра за стопанска дейност,

2) Търговският обект на търговеца според съдържащите се в регистъра за стопанска дейност данни се намира на територията на град Талин,

3) Търговецът извършва дейност по търговия на дребно, в ресторантьорския сектор или в областта на предоставяне на услуги“.

11 Член 4 от Наредба № 45 определя ставката на данъка върху продажбите на 1 % от облагаемата стойност на стоките и услугите, посочени в член 1, параграф 2 от тази наредба.

12 Член 5 от наредбата, озаглавен „Освобождаване от данъци“, гласи:

„Стоките и услугите със следния характер не се облагат с данък върху продажбите:

1) стоките и услугите, продавани посредством електронна търговия,

2) електрическата и топлинната енергия, продавани посредством разпределителната мрежа, природният газ и водата,

3) стоките и услугите, продавани по време на пътуване с кораб, самолет, влак или автобус, когато пътуването започва и завършва извън територията на град Талин или когато корабът, самолетът, влакът или автобусът по време на пътуването остава извън територията на град Талин,

4) всички лекарства, контрацептивни средства, санитарни и хигиенни продукти, медицински апарати и всички медицински аксесоари, които са посочени в списъка към Наредба № 63 на министъра на социалните въпроси от 4 декември 2006 г. […];

5) хляб без прибавки на мед, яйца, сирене или плодове […];

6) мляко, сметана, мътеница, заквасени млека и сметана, кисело мляко, кефир и други ферментирали или подкиселени млека и сметана […], с изключение на такива на прах, на гранули или в друга твърда форма […];

7) продукти (хомогенизирани) на пюре, предназначени за употреба като храна за малки деца […], специални млека за бебета […], храни за малки деца, предназначени за продажба на дребно под формата на прах или на течност […] и храни за малки деца, съдържащи мляко и млечни продукти […];

8) бебешки пелени […];

9) кораби, яхти и лодки с извънбордови двигатели с дължина от 4 до 12 m, които подлежат на проверка на техническата изправност“.

13 Освен това община Талин обявява с писмо, че продажбите на цигари също са освободени от данък върху продажбите.

14 Член 13 от Наредба № 45 предвижда, че наредбата се прилага от 1 юни 2010 г.

15 На 22 юни 2010 г. Tallinna Linnavolikogu приема Наредба № 39 за промени в бюджета на град Талин за 2010 г. и първи допълнителен бюджет (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Тази наредба, влязла в сила на 25 юни 2010 г., изменя Наредба № 45, като включва в нея следния член 9^1:

„Данъкът върху продажбите се събира с оглед на организацията на обществения транспорт на територията на град Талин, посочена в член 6, параграф 1 от Закона за организацията на административно-териториалните единици [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus), от 2 юни 1993 г. (наричан по-нататък „Законът за организацията на административно-териториалните единици)]. Приходите от данъка върху продажбите се предоставят целево за изпълнението на тази цел“.

16 На 9 септември 2010 г. Tallinna Linnavolikogu приема Наредба № 46 за бюджета на град Талин за 2011 г. (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Член 10 от тази наредба възпроизвежда текста на посочения член 9^1.

17 На 15 декември 2011 г. Tallinna Linnavolikogu приема Наредба № 43 за изменение на Наредба № 45, в която се уточнява, че последният данъчен период ще бъде четвъртото тримесечие на 2011 г. След 31 декември 2011 г. вече няма данък върху продажбите в град Талин съгласно изменението, направено в Закона за местните данъци от 21 септември 1994 г.

18 Член 6, параграф 1 от Закона за организацията на административно-териториалните единици предвижда:

„Административно-териториалните единици трябва да организират на територията на общината или на града […] обществения транспорт в общината или в града, […] ако осъществяването на тези задачи не е поверено на друго лице“.

19 Член 3, параграф 2, точка 2 от Закона за обществения транспорт (ühistranspordi seadus) от 26 януари 2000 г. гласи:

„(2) Цел на планирането и организацията на обществения транспорт е:

[…]

2) да стимулира преобладаващото ползване на средствата на обществения транспорт в сравнение с леките автомобили и другите лични превозни средства, като по този начин се намали неблагоприятното въздействие на транспорта върху околната среда и произтичащото от това увреждане на здравето и същевременно да се спомогне за предотвратяване на настъпването на пътни произшествия и задръствания“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

20 Както е видно от акта за преюдициално запитване сред дейностите на Statoil фигурира продажбата на дребно на облагаемо с акциз течно гориво. На 20 юли 2010 г., 20 октомври 2010 г. и 25 януари 2011 г. дружеството декларира оборот, който е реализирало с продажбата на стоки и услуги, подлежащи на облагане с данък върху продажбите, съответно за юни 2010 г. и за третото и четвъртото тримесечие на същата година.

21 Съответно на 22 септември 2010 г., 26 октомври 2010 г. и 7 февруари 2011 г. Statoil подава коригиращи данъчни декларации, с които намалява размера на декларирания преди това оборот с този, реализиран от продажбата на акцизни стоки. Съответно на 22 септември 2010 г., 28 октомври 2010 г. и 9 февруари 2011 г. Statoil подава до Ettevõtlusamet искания за възстановяване.

22 С решения от 19 октомври 2010 г., 9 ноември 2010 г. и 4 март 2011 г. Ettevõtlusamet отхвърля тези искания. Освен това с последно посоченото решение Ettevõtlusamet определя, че Statoil дължи допълнителна сума за четвъртото тримесечие на 2010 г.

23 На 19 ноември 2010 г. Statoil подава до Tallinna halduskohus (Административен съд, Талин) жалба, с която по същество иска отмяна на решенията на Ettevõtlusamet от 19 октомври и 9 ноември 2010 г. и да бъде разпоредено преразглеждане на исканията за възстановяване от 22 септември и 28 октомври 2010 г. или незабавно възстановяване на надплатените суми, посочени в исканията за възстановяване. В жалбата си Statoil изтъква по-специално обстоятелството, че член 1, параграф 2 от Наредба № 45 противоречи на правото на Съюза, тъй като тази разпоредба налага плащане на данък върху продажбите на стоки и услуги в търговията на дребно, без да предвижда изключение за продажбата на акцизни стоки. На 5 април 2011 г. Statoil подава до същия съд сходна жалба срещу решението на Ettevõtlusamet от 4 март 2011 г. Tallinna halduskohus съединява делата по тези жалби.

24 С решение от 19 октомври 2011 г. Tallinna halduskohus отменя трите посочени по-горе решения на Ettevõtlusamet и задължава Ettevõtlusamet да преразгледа въпросните искания за възстановяване. В подкрепа на решението си Tallinna halduskohus по същество изтъква факта, че не може да се счита, че данъкът върху продажбите е със специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

25 Ettevõtlusamet подава до запитващата юрисдикция въззивна жалба срещу това решение, в която по-специално твърди, че данъкът върху продажбите се събира с конкретна цел, а именно да се насърчи обществеият транспорт и следователно да се намали натовареността на движението по пътищата и неблагоприятните му въздействия върху околната среда, че град Талин използва приходите от данъка за повишаване на качеството на обществения транспорт и че този данък служи както за санкциониране на потреблението на определени стоки и услуги, които водят до обществени разходи или биха могли да имат неблагоприятни външни последици, така и да финансира услуги от общ интерес.

26 Statoil иска да се отхвърли въззивната жалба, като по-специално поддържа, че предвидената в приложимата правна уредба цел е организацията на обществения транспорт, а не насърчаването му, както твърди Ettevõtlusamet.

27 Според Tallinna ringkonnakohus (Апелативен съд, Талин) не е необходимо Ettevõtlusamet да представя различни от съдържащите се в бюджета на града доказателства, за да докаже, че събираният данък върху продажбите на акцизни стоки се използва в съответствие с посоченото специално предназначение. Според него в настоящия случай няма основание да се предполага, че сумите от данъка върху продажбите не се използват в съответствие с това специално предназначение.

28 Освен това запитващата юрисдикция счита, че данъците със специално предназначение обичайно служат за санкциониране на потреблението на определени стоки и услуги, които водят до обществени разходи или биха могли да имат неблагоприятни външни последици, като вредно въздействие върху околната среда, или за да се финансират определени услуги от общ интерес, като насърчаването на туризма, спорта или културата. Следователно подобни данъци са

средство, използвано от съответните органи, за да се повлияе на поведението на потребителите, като те бъдат насърчавани да избягват потреблението на определени стоки чрез данъчно облагане на нежелателните разходи.

29 Според Tallinna ringkonnakohus обаче към датата на акта за преюдициално запитване практиката на Съда не дава ясен отговор на въпроса дали косвен данък има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, ако той се събира за финансирането на конкретна задача на административно-териториалната единица по силата на закона и финансирането на тази задача е осигурено и ако не се събира този данък. В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че всички приходи от данъка върху продажбите са били предназначени за организацията на обществения транспорт, с което може да се намали замърсяването и да се повиши общото благополучие.

30 Освен това запитващата юрисдикция поставя въпроса за законността на събирането на този данък през периода, в който специалното предназначение на данъка не е било изрично предвидено в правен акт, като в това отношение отбелязва, че член 9^1 е включен в Наредба № 45 едва по време на данъчния период, предмет на главното производство, или от 25 юни 2010 г.

31 При тези условия Tallinna Halduskohus решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Може ли финансирането на организацията на обществения транспорт на територията на дадена административно-териториална единица да се счита за специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива [2008/118], ако изпълнението и финансирането на тази задача е част от задълженията на административно-териториалната единица?

2) При утвърдителен отговор на този въпрос, следва ли член 1, параграф 2 от Директива [2008/118] да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба допуска в националното законодателство да бъде предвиден косвен данък, който се заплаща при продажбата на акцизни стоки на крайни потребители и който се използва изцяло за организацията на обществения транспорт, ако организацията на обществения транспорт е задължение на административно-териториалната единица, разполагаща с правомощия да събира данъци, което задължение трябва да бъде изпълнявано независимо от предвиждането на такъв косвен данък, а размерът на сумите, с които се финансира организацията на обществения транспорт, в крайна сметка не се формира автоматично от приходите от събрания данък, тъй като сумата, предназначена за организацията на обществения транспорт, е точно определена, така че ако приходите от косвения данък са по-високи, за организацията на обществения транспорт се предоставят съответно по-малки по размер публични финансови средства от други източници и обратно — ако приходите от данъка върху продажбите са по-ниски, административно-териториалната единица трябва съответно да увеличи финансовите средства за организацията на обществения транспорт за сметка на останалите свои приходи, като обаче при приходи от данъци, различни по размер от прогнозните очаквания, е възможно размерът на разходите за организацията на обществения транспорт да бъде променен чрез изменение на бюджета на административно-териториалната единица?

3) При утвърдителен отговор на предходния въпрос, следва ли член 1, параграф 2 от Директива [2008/118] да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба допуска допълнително облагане на акцизна стока с косвен данък, чието предназначение се определя след възникване на задължението за заплащане на този данък?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

32 С първия и втория въпрос, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че позволява да се приеме, че данък, като разглеждания в главното производство, доколкото се налага върху продажбите на дребно на облагаемо с акциз течно гориво, има специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, когато цели финансирането на организацията на обществения транспорт на територията на административно-териториалната единица, която налага този данък, и когато и без посочения данък тази административно-териториална единица има задължението да изпълнява и финансира тази дейност и приходите от този данък се използват изключително за осъществяването на тази дейност.

33 В самото начало следва да се посочи, че от акта за преюдициално запитване е видно, че спорът в главното производство, който се отнася до данъка върху продажбите, само доколкото се налага върху продажбите на дребно на течно гориво, почива на схващането, което не се оспорва, че този продукт попада в обхвата на понятието „акцизна стока“ по смисъла на член 1, параграф 1 от Директива 2008/118. При необходимост запитващата юрисдикция следва да провери дали това е така. При всички случаи, доколкото Съдът следва да се произнесе с оглед на фактическите и правните съображения, изложени в акта за преюдициално запитване (вж. решения B., C-306/09, EU:C:2010:626, т. 47 и Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, т. 38), в настоящия случай за целите на своя анализ той ще възприеме същото схващане.

34 Освен това, макар че Директива 2008/118, която единствено е приложима ratione temporis към спора в главното производство, отменя и заменя Директива 92/12, считано от 1 април 2010 г., от текстовете на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 и член 3, параграф 2 от Директива 92/12 е видно, че тези разпоредби по същество нямат различно съдържание. От това следва да се заключи, че практиката на Съда относно последната разпоредба продължава да се прилага по отношение на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118.

35 Според прочита на член 1, параграф 1 във връзка с параграф 2 от последната директива акцизните стоки по тази директива могат да бъдат облагани с косвени данъци, различни от установения с тази директива акциз, ако, от една страна, този данък е с едно или повече специални предназначения, а от друга страна, е в съответствие с данъчните правила на Съюза, приложими по отношение на акцизите или ДДС при определянето на данъчната основа, изчисляването на данъчното задължение, облагането и контрола на данъка, като тези правила не включват разпоредбите, свързани с освобождаването от данъци.

36 Съгласно съдържанието на член 1, параграф 2 от същата директива тези две условия, които целят да се избегне неоснователното препятстване на търговията чрез налагане на допълнителни косвени данъци, са кумулативни (вж. по аналогия решение Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, т. 22 и цитираната съдебна практика).

37 Що се отнася до първото от тези условия, което единствено е посочено в поставените въпроси, съгласно практиката на Съда специалното предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 означава наличието на цел, която не е с изцяло бюджетен характер (вж. по аналогия решения Commission/France, C-434/97, EU:C:2000:98, т. 19 и Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, т. 23 и цитираната съдебна практика).

38 Въпреки това, тъй като всеки данък непременно има бюджетна цел, само по себе си обстоятелството, че данъкът има бюджетна цел, не е достатъчно, за да се изключи възможността този данък да бъде приет за такъв, който има и специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, като в противен случай тази разпоредба би била лишена от смисъл (вж. по аналогия решение Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, т. 27 и цитираната съдебна практика).

39 Така, ако предварително определеното предназначение на постъпленията от данък за финансирането от страна на местните органи на предоставени им правомощия може да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид за установяване на наличието на специално предназначение, подобно предназначение, което е изцяло предмет на вътрешната организация на бюджета на държава членка, не може само по себе си да бъде достатъчно условие, тъй като всяка държава членка, независимо от преследваната цел, може да реши да предназначи приходите от подобен данък за финансиране на определени разходи. В противен случай всяко едно предназначение може да бъде прието за специфично по смисъла на член 1, параграф 2 на Директива 2008/118, което напълно би лишило установения с тази директива хармонизиран акциз от полезно действие и би било в противоречие с принципа, че разпоредба, съставляваща дерогация, каквато е посоченият член 1, параграф 2, трябва да се тълкува стеснително (вж. по аналогия решение Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, т. 28 и 29 и цитираната съдебна практика).

40 Поради това наличието на специално предназначение по смисъла на тази разпоредба не може да бъде установено със самото предназначение на приходите от разглеждания данък за финансиране на общи разходи на публичните власти в определена област. Всъщност в противен случай посоченото твърдяно специално предназначение не би могло да се отграничи от целта, която е с изцяло бюджетен характер.

41 За да може въз основа на предварително определеното предназначение на постъпленията от данъка, който се налага върху акцизни стоки, да се приеме, че този данък има специално предназначение по смисъла на същата разпоредба, е важно разглежданият данък сам по себе си да има за цел да гарантира изпълнението на посоченото специално предназначение и следователно да е налице пряка връзка между използването на постъпленията от данъка и специалното предназначение (вж. в този смисъл решение Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, т. 30).

42 При липсата на такъв механизъм за предварително определяне на предназначението на постъпленията може да се приеме, че данъкът, който се налага върху акцизни стоки, има специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 само ако е бил създаден — що се отнася до неговата структура, и по-специално до обекта на облагане или ставката — така, че да въздейства върху поведението на данъкоплатците по начин, който да позволи изпълнението на посоченото специално предназначение, например като се налагат високи данъци върху разглежданите стоки, за да се възпре тяхното потребление (вж. в този смисъл решение Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, т. 32).

43 В настоящия случай, видно от акта за преюдициалното запитване, приходите от данъка върху продажбите, с който освен това се облагат по-голямата част от стоките и услугите, продавани на крайните потребители на територията на град Талин, са били предназначени от град Талин за финансиране на упражняваните от него правомощия в областта на организиране на обществения транспорт на негова територия, правомощия, които са му предоставени с член 6, параграф 1 от Закона за организацията на административно-териториалните единици, и са използвани изключително за тази цел.

44 Макар това обстоятелство действително да може да съставлява елемент, който следва да се вземе предвид за установяване на наличието на специално предназначение по смисъла на член 1, параграф 2 от Директива 2008/118, съгласно припомнената в точка 39 от настоящото решение практика на Съда, трябва обаче да се отбележи, че това предназначение се отнася до общите разходи на град Талин, независимо от наличието на разглеждания в главното производство данък. Подобни общи разходи обаче могат да бъдат финансирани от постъпленията от всякакъв вид данъци. Следователно посоченото специално предназначение, а именно финансирането на организацията на обществения транспорт на територията на град Талин, не би могло да се отграничи от целта, която е с изцяло бюджетен характер.

45 Освен това, дори да се приеме за установено, от една страна, твърдението на Ettevõtlusamet и на гръцкото правителство, че по същество данъкът върху продажбите, доколкото се налага върху облагаеми с акциз течни горива, чрез ефективната организация на обществения транспорт цели опазването на околната среда и на общественото здраве, и от друга страна, че в случая не става въпрос и единствено за общи разходи, които могат да бъдат финансирани от постъпленията от всякакъв вид данъци (вж. в този смисъл относно разходите, свързани със здравеопазването, решение Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, точак 31), следва да се отбележи, че разглежданото в главното производство национално законодателство не предвижда никакъв механизъм за предварително определяне на предназначението на приходите от този данък — доколкото се налага върху облагаеми с акциз течни горива — за такива цели, свързани с околната среда или общественото здраве. В това отношение не би могло да се приеме, че самото предназначение на разглежданите в главното производство постъпления за организацията на обществения транспорт позволява да се установи директна връзка, по смисъла на припомнената в точка 41 от настоящото решение практика на Съда, между използването на приходите от този данък и целите, свързани с околната среда и общественото здраве.

46 Допълнително от представената пред Съда преписка не е видно, а не се поддържа и в представените пред него писмени становища, че данъкът върху продажбите, доколкото се налага върху облагаеми с акциз течни горива, съответства на условията, припомнени в точка 42 от настоящото решение, а именно, че е бил създаден — що се отнася до неговата структура — така, че да разубеди данъкоплатците да употребяват тези горива или да ги насърчи да възприемат поведение, чието въздействие е по-малко вредно за околната среда или общественото здраве в сравнение с това, което те биха приели при липсата на посочения данък.

47 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 1, параграф 2 от Директива 2008/118 трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява да се приеме, че данък, като разглеждания в главното производство, доколкото се налага върху продажбата на дребно на облагаемо с акциз течно гориво, има специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, когато цели финансирането на организацията на обществения транспорт на територията на административно-териториалната единица, която налага този данък, и когато и без посочения данък тази административно-териториална единица има задължението да изпълнява и финансира тази дейност, дори и приходите от този данък да се използват изключително за осъществяването на тази дейност. Следователно тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, като разглежданата в главното производство, която въвежда данък върху продажбите на дребно на облагаемо с акциз течно гориво.

По третия въпрос

48 Предвид отговора, даден на първия и втория въпрос, не е необходимо да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноски

49 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 1, параграф 2 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО трябва да се тълкува в смисъл, че не позволява да се приеме, че данък като разглеждания в главното производство, доколкото се налага върху продажбата на дребно на облагаемо с акциз течно гориво, има специално предназначение по смисъла на тази разпоредба, когато цели финансирането на организацията на обществения транспорт на територията на административно-териториалната единица, която налага този данък, и когато и без посочения данък тази административно-териториална единица има задължението да изпълнява и финансира тази дейност, дори и приходите от този данък да се използват изключително за осъществяването на тази дейност. Следователно тази разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, като разглежданата в главното производство, която въвежда данък върху продажбите на дребно на облагаемо с акциз течно гориво.

Подписи