Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

5. marts 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — indirekte skatter — punktafgifter — direktiv 2008/118/EF — artikel 1, stk. 2 — punktafgiftspligtigt flydende brændstof — detailsalgsafgift — begrebet »særligt formål« — allokering, der er fastlagt på forhånd — tilrettelæggelse af offentlig transport på en bys område«

I sag C-553/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tallinna ringkonnakohus (Estland) ved afgørelse af 15. oktober 2013, indgået til Domstolen den 16. oktober 2013, i sagen:

Tallinna Ettevõtlusamet

mod

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Tallinna Ettevõtlusamet ved advokaat T. Pikamäe

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS ved advokaadid C. Ginter og V. Puolakainen

— den græske regering ved I. Bakopoulos, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved L. Grønfeldt og L. Naaber-Kivisoo, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: estisk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009 L 9, s. 12).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Tallinna Ettevõtlusamet (handelskontoret i Tallinn, herefter »Ettevõtlusamet«) og Statoil Fuel & Retail Eesti AS (herefter »Statoil«) vedrørende tilbagebetaling af en salgsafgift, som dette selskab har betalt i 2010 og 2011.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1 i direktiv 2008/118 bestemmer:

»1. I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

a) energiprodukter og elektricitet omfattet af [Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT L 283, s. 51)]

[...]

2. Medlemsstaterne kan lægge yderligere indirekte afgifter på punktafgiftspligtige varer til særlige formål, forudsat at disse afgifter er i overensstemmelse med Fællesskabets afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.

[...]«

4 Artikel 47, stk. 1, i direktiv 2008/118 bestemmer i første afsnit, at »[Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1)] ophæves med virkning fra den 1. april 2010«.

5 Artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 bestemte:

»De i stk. 1 nævnte [punktafgiftspligtige] varer kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed, såfremt der ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.«

Estisk ret

6 Kohalike maksude seadus (lov om lokale skatter og afgifter) af 21. september 1994 i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, tillod bl.a. lokale myndigheder at indføre afgifter på de betingelser, der var opregnet i lovens § 8. Denne § 8, som havde overskriften »Salgsafgift«, bestemte:

»(1) Salgsafgift betales af individuelle erhvervsdrivende og juridiske personer, som har handelstilladelse eller tilladelse til at levere tjenesteydelser i kommunen eller byen. På grundlag af det faste forretningssted betales salgsafgiften af handlende som omhandlet i kaubandustegevuse seadus [(lov om handelsvirksomhed) af 11. februar 2004], som er registret i virksomhedsregistret, og som driver virksomhed inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af tjenesteydelser.

(2) Salgsafgift opkræves af værdien af salgsprisen af de varer eller tjenesteydelser, som sælges af de afgiftspligtige i kommunen eller byen. Ved salgspris forstås i denne lov den afgiftspligtige værdi af den afgiftspligtige omsætning uden salgsafgift i henhold til omsætningsafgiftsloven.

(3) Kommunal- eller byrådet fastsætter satsen for salgsafgiften, der ikke kan overstige 1% af salgsværdien af de i stk. 2 nævnte varer og tjenesteydelser.

[...]

(6) Kommunalforvaltningen er bemyndiget til i overensstemmelse med de af kommunal- eller byrådet fastsatte betingelser og procedurer at indrømme lempelser eller fritagelser for salgsafgiften.«

7 Nævnte § 8 blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2012, og der er siden da ikke blevet fastsat en salgsafgift.

8 Den 17. december 2009 vedtog Tallinna Linnavolikogu (byrådet i Tallinn) bekendtgørelse nr. 45 om salgsafgift i Tallinn (müügimaks Tallinnas). Denne bekendtgørelse blev ændret ved Tallinna Linnavolikogus bekendtgørelse nr. 22 af 8. april 2010 (herefter »bekendtgørelse nr. 45«).

9 § 1 i bekendtgørelse nr. 45 med overskriften »Afgiftens betegnelse og genstand« bestemte:

»(1) Ved nærværende bekendtgørelse indføres der en salgsafgift i byen Tallinn.

(2) Salgsafgiften opkræves af varer og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig, der opfylder de i § 2 anførte betingelser, i et forretningssted i byen Tallinn eller herfra sælger eller leverer til en fysisk person (med undtagelse af en selvstændig erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed) inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af tjenesteydelser.«

10 Bekendtgørelsens § 2 med overskriften »Afgiftspligtige« bestemte:

»Afgiftspligten påhviler handlende som omhandlet i lov [af 11. februar 2004] om handelsvirksomhed, der opfylder følgende betingelser:

1) Den handlende er opført i virksomhedsregistret.

2) Den handlendes forretningssted er ifølge oplysningerne i virksomhedsregistret beliggende i byen Tallinn.

3) Den handlende driver virksomhed inden for detailhandel, restaurationsvirksomhed eller levering af tjenesteydelser.«

11 § 4 i bekendtgørelse nr. 45 fastsatte satsen for salgsafgiften til 1% af den afgiftspligtige værdi af de varer og tjenesteydelser, der var omhandlet i bekendtgørelsens § 1, stk. 2.

12 Denne bekendtgørelses § 5 med overskriften »Afgiftsfritagelser« bestemte:

»Salgsafgift pålægges ikke varer og tjenesteydelser af følgende art:

1) varer og tjenesteydelser, der sælges ved elektronisk handel

2) elektrisk og termisk energi, der sælges fra distributionsnettet, naturgas samt vand

3) varer og tjenesteydelser, som sælges under en rejse med båd, fly, tog eller bus, når rejsen starter eller slutter uden for byen Tallinn, eller når båden, flyet, toget eller bussen under rejsen forbliver uden for Tallinn

4) ethvert lægemiddel, præventionsmiddel, hygiejne- og sanitærprodukt, medicinsk udstyr og ethvert medicinsk hjælpemiddel, der er omfattet af listen fastsat ved socialministerens bekendtgørelse nr. 63 af 4. december 2006 […]

5) brød uden tilsætning af honning, æg, ost eller frugt […]

6) mælk, fløde, kærnemælk, koaguleret mælk og fløde, yoghurt, kefir og anden fermenteret eller syrnet mælk og fløde […], medmindre det er i pulverform, som granulat eller i anden fast form […]

7) purépræparater (homogeniserede), der er beregnet som fødevarer til småbørn […], specialmælk til babyer […], tilberedte næringsmidler til småbørn i pakninger til detailsalg, som pulver eller flydende […] samt fødevarer til småbørn, som indeholder mælk eller mælkeprodukter […]

8) babybleer […]

9) både, yachter og både med påhængsmotor, der er mellem 4 og 12 meter lange og undergivet teknisk kontrol.«

13 Byrådet i Tallinn havde desuden ved skrivelse bekendtgjort, at salg af cigaretter også var fritaget for salgsafgift.

14 § 13 i bekendtgørelse nr. 45 bestemte, at den skulle finde anvendelse fra den 1. juni 2010.

15 Den 22. juni 2010 vedtog Tallinna Linnavolikogu bekendtgørelse nr. 39 om ændring af budgettet for byen Tallinn for 2010 og første tillægsbudget (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Denne bekendtgørelse, der trådte i kraft den 25. juni 2010, ændrede bekendtgørelse nr. 45 og indsatte følgende § 9^1 heri:

»Salgsafgiften opkræves til fordel for tilrettelæggelsen af den offentlige transport inden for byen Tallinn som omhandlet i § 6, stk. 1, i kohaliku omavalitsuse korralduse seadus [(lov af 2.6.1993 om organisering af lokale myndigheder, herefter »lov om organisering af lokale myndigheder«)]. Indtægterne fra salgsafgiften stilles specifikt til rådighed for opfyldelsen af dette formål.«

16 Den 9. september 2010 vedtog Tallinna Linnavolikogu bekendtgørelse nr. 46 om budgettet for byen Tallinn for 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Denne bekendtgørelses § 10 gentager ordlyden af nævnte § 9^1.

17 Den 15. december 2011 vedtog Tallinna Linnavolikogu bekendtgørelse nr. 43 om ændring af bekendtgørelse nr. 45, idet det heri blev fastsat, at den sidste afgiftsperiode ville være fjerde kvartal af 2011. I overensstemmelse med den ændring, der blev foretaget af lov af 21. september 1994 om lokale skatter og afgifter, pålægges der siden den 31. december 2011 ikke længere salgsafgift i byen Tallinn.

18 § 6, stk. 1, i lov om organisering af lokale myndigheder bestemmer:

»De lokale myndigheder har på kommunens og byens område til opgave at tilrettelægge […] offentlig transport i kommunen og byen, […] såfremt denne opgave ikke er blevet betroet andre.«

19 § 3, stk. 2, nr. 2, i ühistranspordi seadus (lov om offentlig transport) af 26. januar 2000 bestemmer:

»(2) Udformningen og tilrettelæggelsen af den offentlige transport har følgende formål:

[...]

2) at fremme anvendelsen af offentlige transportmidler i forhold til biler og andre individuelle køretøjer, og således at nedbringe transportens negative indvirkning på miljøet og de helbredsskader, der følger heraf, idet trafikuheld og trafikal trængsel samtidig forebygges.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er det bl.a. en del af Statoils virksomhed at foretage detailsalg af flydende brændstof, som er en punktafgiftspligtig vare. Den 20. juli 2010, den 20. oktober 2010 og den 25. januar 2011 angav Statoil den omsætning, som selskabet havde haft ved salg af salgsafgiftspligtige varer og tjenesteydelser for henholdsvis juni 2010 og tredje samt fjerde kvartal af 2010.

21 Statoil indgav henholdsvis den 22. september 2010, den 26. oktober 2010 og den 7. februar 2011 berigtigede angivelser, hvorved Statoil trak omsætningen fra salg af punktafgiftspligtige varer fra den tidligere angivne omsætning. Statoil indgav henholdsvis den 22. september 2010, den 28. oktober 2010 og den 9. februar 2011 anmodninger om tilbagebetaling til Ettevõtlusamet.

22 Ved afgørelser af 19. oktober 2010, 9. november 2010 og 4. marts 2011 afslog Ettevõtlusamet disse anmodninger. Ved sidstnævnte afgørelse fastslog Ettevõtlusamet desuden, at Statoil skulle betale et yderligere beløb for fjerde kvartal af 2010.

23 Den 19. november 2010 anlagde Statoil sag ved Tallinna halduskohus (forvaltningsdomstolen i Tallinn) i det væsentlige med påstand om bl.a. annullation af Ettevõtlusamets afgørelser af 19. oktober 2010 og 9. november 2010, og at det blev bestemt, at der skulle foretages en fornyet behandling af anmodningerne om tilbagebetaling af 22. september 2010 og 28. oktober 2010, eller at det for meget betalte beløb, der var angivet i disse anmodninger om tilbagebetaling, straks blev tilbagebetalt. I stævningen gjorde Statoil bl.a. gældende, at § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 45 var i strid med EU-retten, idet den pålagde betaling af en afgift på salg af varer og tjenesteydelser inden for detailhandelen uden at fastsætte en undtagelse for salg af punktafgiftspligtige varer. Den 5. april 2011 anlagde Statoil ved samme ret en lignende sag vedrørende Ettevõtlusamets afgørelse af 4. marts 2011. Tallinna halduskohus forenede disse sager.

24 Ved afgørelse af 19. oktober 2011 annullerede Tallinna halduskohus Ettevõtlusamets tre ovennævnte afgørelser og pålagde Ettevõtlusamet at foretage en fornyet behandling af de omhandlede anmodninger om tilbagebetaling. Til støtte for afgørelsen anførte Tallinna halduskohus i det væsentlige, at salgsafgiften ikke kunne anses for at have et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

25 Ettevõtlusamet har iværksat appel af denne afgørelse for den forelæggende ret og har herved bl.a. gjort gældende, at salgsafgiften opkræves med et konkret formål, nemlig fremme af den offentlige transport og den heraf følgende nedbringelse af trafiktætheden og dennes negative indvirkning på miljøet, at byen Tallinn anvender indtægterne fra denne afgift til at forbedre kvaliteten af den offentlige transport, og at nævnte afgift har til formål både at straffe forbruget af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være forbundet med sociale omkostninger eller negative eksterne virkninger, og at finansiere tjenesteydelser af almen interesse.

26 Statoil har nedlagt påstand om forkastelse af appellen og har herved navnlig gjort gældende, at det formål, som er fastsat i den lovgivning, der finder anvendelse, er tilrettelæggelse af den offentlige transport og ikke fremme heraf, således som Ettevõtlusamet har gjort gældende.

27 Ifølge Tallinna ringkonnakohus (appelretten i Tallinn) er Ettevõtlusamet ikke forpligtet til at fremlægge andre beviser end det, der fremgår af byens budget, med henblik på at godtgøre, at den salgsafgift, der blev opkrævet af punktafgiftspligtige varer, blev anvendt til det angivne særlige formål. Den forelæggende ret har anført, at der i det foreliggende tilfælde ikke er grund til at antage, at indtægten fra salgsafgiften ikke blev anvendt i overensstemmelse med dette særlige formål.

28 Det er endvidere den forelæggende rets vurdering, at afgifter, som tjener et særligt formål, normalt anvendes til at straffe forbruget af bestemte varer og tjenesteydelser, som kan være forbundet med sociale omkostninger eller negative eksterne virkninger, f.eks. miljøskadelige virkninger, eller til at finansiere visse tjenesteydelser af almen interesse som f.eks. fremme af turisme, sport eller kultur. Denne type afgift er således et middel, som myndighederne anvender til at påvirke forbrugernes adfærd, idet forbrugerne ved anvendelsen af sådanne afgifter på uønsket forbrug tilskyndes til at undgå brugen af visse varer.

29 Ifølge Tallinna ringkonnakohus gav Domstolens praksis på tidspunktet for forelæggelsesafgørelsen imidlertid ikke en klar besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt en indirekte afgift har et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, når afgiften opkræves med henblik på finansiering af en konkret opgave, som i medfør af loven påhviler de offentlige myndigheder, og når finansieringen af denne opgave også er sikret, såfremt afgiften ikke opkræves. I denne forbindelse har den forelæggende ret anført, at hele indtægten fra salgsafgiften blev allokeret til tilrettelæggelsen af den offentlige transport, hvilket kan formindske forureningen og øge den generelle velfærd.

30 Den forelæggende ret har desuden rejst tvivl om lovligheden af at opkræve denne afgift i en periode, hvor samme afgifts særlige formål ikke var udtrykkeligt fastsat i en retsakt, idet den forelæggende ret herved har anført, at det først var i løbet af den afgiftsperiode, der er genstand for tvisten, dvs. fra den 25. juni 2010, at § 9^1 blev indført i bekendtgørelse nr. 45.

31 På denne baggrund har Tallinna ringkonnakohus besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan finansieringen af driften af den offentlige transport i en lokal myndigheds område betragtes som særligt formål i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 1, stk. 2, i [direktiv 2008/118], såfremt den lokale myndighed har pligt til at varetage og finansiere en sådan opgave?

2) Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 1, stk. 2, i [direktiv 2008/118] da fortolkes således, at det er i overensstemmelse med denne bestemmelse, at der i national ret indføres en indirekte afgift, som skal betales ved salg af en punktafgiftspligtig vare til den endelige forbruger, og som udelukkende anvendes til drift af den offentlige transport, når den afgiftsberettigede lokale myndighed, uanset eksistensen af en sådan indirekte afgift, har pligt til at varetage driften af den offentlige transport, og det beløb, der benyttes til finansieringen af driften af den offentlige transport i sidste instans ikke automatisk følger af provenuet fra den oppebårne afgift, da størrelsen af det beløb, der stilles til rådighed for driften af den offentlige transport er

fastlagt præcist, således at det offentlige stiller tilsvarende færre, andre finansielle midler til rådighed for driften af den offentlige transport, såfremt provenuet fra den indirekte afgift er højere, og omvendt, at den lokale myndighed er nødt til at øge omfanget af de andre finansielle midler til driften af den offentlige transport tilsvarende, såfremt det oppebårne salgsafgiftsbeløb er lavere, dog således at det, såfremt afgiftsprovenuet afviger fra prognoserne, er muligt at ændre udgifterne til driften af den offentlige transport størrelsesmæssigt ved ændring af budgettet for den lokale myndighed?

3) Såfremt det foregående spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 1, stk. 2, i [direktiv 2008/118] da fortolkes således, at det er i overensstemmelse med denne bestemmelse, at en punktafgiftspligtig vare yderligere pålægges en indirekte afgift, hvis formål er blevet defineret, efter at afgiftspligten er opstået?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

32 Med det første og det andet præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at det er muligt at anse en afgift som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den pålægges detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof, for at forfølge et særligt formål som omhandlet i denne bestemmelse, når den har til formål at finansiere tilrettelæggelsen af den offentlige transport i det område, der hører under den myndighed, som pålægger afgiften, når denne myndighed uanset eksistensen af denne afgift er forpligtet til at varetage og finansiere transportvirksomheden, og når indtægterne fra denne afgift udelukkende er blevet anvendt til at gennemføre denne virksomhed.

33 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen, som kun omhandler salgsafgift, for så vidt som denne pålægges detailsalg af flydende brændstof, hviler på den ubestridte præmis, at denne vare er omfattet af begrebet »punktafgiftspligtige varer« som omhandlet i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118. Det tilkommer i givet fald den forelæggende ret at undersøge dette spørgsmål. Da det under alle omstændigheder påhviler Domstolen at træffe afgørelse på grundlag af de faktiske og retlige betragtninger, der er anført i forelæggelsesafgørelsen (jf. domme B., C-306/09, EU:C:2010:626, præmis 47, og Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, præmis 38), vil Domstolen i det foreliggende tilfælde lægge samme præmis til grund for sin analyse.

34 Selv om direktiv 2008/118, der er det eneste direktiv, der finder tidsmæssig anvendelse på tvisten i hovedsagen, ophævede og erstattede direktiv 92/12 med virkning fra den 1. april 2010, fremgår det endvidere af ordlyden af artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 og artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, at indholdet af disse bestemmelser i det væsentlige ikke er forskelligt. Det kan heraf udledes, at Domstolens praksis vedrørende sidstnævnte bestemmelse fortsat finder anvendelse for så vidt angår artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118.

35 Ifølge sidstnævnte direktivs artikel 1, stk. 1, sammenholdt med samme artikels stk. 2, kan varer, der er punktafgiftspligtige i medfør af dette direktiv, pålægges indirekte afgifter ud over den punktafgift, der er indført ved direktivet, såfremt denne afgift dels opkræves til et eller flere særlige formål, dels er i overensstemmelse med Unionens afgiftsregler for punktafgifter eller moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol af afgiften, idet disse regler dog ikke omfatter bestemmelser om fritagelser.

36 Disse to betingelser, som har til formål at undgå, at yderligere indirekte afgifter hindrer samhandelen mellem medlemsstaterne utilbørligt, er, som det fremgår af selve ordlyden af direktivets artikel 1, stk. 2, kumulative (jf. analogt dom Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

37 Hvad angår den første af disse betingelser, som er den eneste, der er omhandlet i de forelagte spørgsmål, fremgår det af Domstolens praksis, at et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, er et andet formål end et rent budgetmæssigt (jf. analogt domme Kommissionen mod Frankrig, C-434/97, EU:C:2000:98, præmis 19, og Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

38 Eftersom enhver afgift nødvendigvis forfølger et budgetmæssigt formål, kan den blotte omstændighed, at en afgift har et budgetmæssigt formål, imidlertid ikke i sig selv – uden at gøre artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 indholdsløs – være tilstrækkelig til at udelukke, at denne afgift kan anses for ligeledes at have et særligt formål som omhandlet i denne bestemmelse (jf. analogt dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

39 Selv om den omstændighed, at indtægterne af en afgift på forhånd er allokeret til finansiering for de lokale myndigheder af kompetencer, som de er blevet overdraget, kan udgøre et element, der skal tages i betragtning i forhold til at identificere, om der findes et særligt formål, kan en sådan allokering, som blot er en intern organisation af budgettet i en medlemsstat, således ikke i sig selv udgøre en tilstrækkelig betingelse, idet enhver medlemsstat, uanset det forfulgte formål, kan vælge at foreskrive, at indtægterne af en afgift allokeres til finansiering af bestemte udgifter. I modsat fald ville ethvert formål kunne anses for at være særligt som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvilket ville gøre den harmoniserede punktafgift, der er indført med dette direktiv, virkningsløs og stride mod princippet om, at en undtagelsesbestemmelse som nævnte artikel 1, stk. 2, skal fortolkes strengt (jf. analogt dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det kan således ikke fastslås, at der findes et særligt formål som omhandlet i nævnte bestemmelse, alene på baggrund af, at indtægterne fra den omhandlede afgift allokeres til finansiering af generelle udgifter, som påhviler den offentlige myndighed inden for et bestemt område. I modsat fald ville der nemlig ikke kunne sondres mellem nævnte påberåbte særlige formål og et rent budgetmæssigt formål.

41 For at en forhåndsallokering af indtægterne fra en afgift, som pålægges punktafgiftspligtige varer, kan gøre det muligt at anse denne afgift for at forfølge et særligt formål som omhandlet i samme bestemmelse, er det vigtigt, at den omhandlede afgift i sig selv har til formål at virkeliggøre det påberåbte særlige formål, og at der dermed er en direkte forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsindtægterne og det nævnte særlige formål (jf. i denne retning dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 30).

42 Såfremt der ikke findes en sådan mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne, kan en afgift på punktafgiftspligtige varer kun anses for at forfølge et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvis denne afgift for så vidt angår dens struktur, herunder beregningsgrundlaget eller afgiftssatsen, er udformet på en sådan måde, at den påvirker de afgiftspligtiges adfærd i en sådan retning, at det påberåbte særlige formål kan virkeliggøres, f.eks. ved at pålægge de omhandlede varer en høj beskatning for at søge at begrænse anvendelsen heraf (jf. i denne retning dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 32).

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at indtægterne fra salgsafgiften, som i øvrigt blev pålagt størstedelen af de varer og tjenesteydelser, som blev solgt til de endelige forbrugere i byen Tallinn, af byen Tallinn blev allokeret til finansiering af sidstnævntes udøvelse af sin kompetence

på området for tilrettelæggelse af den offentlige transport på sit område, en kompetence, som byen Tallinn er blevet overdraget i medfør af § 6, stk. 1, i lov om organisering af lokale myndigheder, og at indtægterne udelukkende blev anvendt til dette formål.

44 Selv om denne omstændighed faktisk kunne udgøre et element, som i overensstemmelse med Domstolens praksis, der er nævnt i denne doms præmis 39, skal tages i betragtning i forhold til at identificere, om der findes et særligt formål som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118, bemærkes imidlertid, at denne allokering vedrører generelle udgifter, som påhviler byen Tallinn, uafhængigt af om den i hovedsagen omhandlede afgift findes eller ej. Sådanne generelle udgifter kan imidlertid finansieres ved indtægterne fra afgifter af enhver art. Det er derfor ikke muligt at sondre mellem det påberåbte særlige formål, dvs. finansieringen af tilrettelæggelsen af den offentlige transport på byen Tallinns område, og et rent budgetmæssigt formål.

45 Selv hvis det for det første anses for fastslået, at salgsafgiften i det væsentlige, eftersom den pålægges punktafgiftspligtigt flydende brændstof, i forbindelse med en effektiv tilrettelæggelse af den offentlige transport har til formål at beskytte miljøet og folkesundheden, således som Ettevõtlusamet og den græske regering har påstået, og for det andet, at der ej heller blot er tale om generelle udgifter, som kan finansieres ved indtægterne fra afgifter af enhver art (jf. i denne retning for så vidt angår generelle udgifter på sundhedsområdet dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, præmis 31), bemærkes det endvidere, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke fastsætter en mekanisme til forhåndsallokering af indtægterne fra denne afgift, for så vidt som den pålægges punktafgiftspligtigt flydende brændstof, til sådanne miljø- og folkesundhedsformål. I denne forbindelse kan den blotte omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede indtægter var allokeret til tilrettelæggelsen af den offentlige transport, ikke anses for at gøre det muligt at fastlægge en direkte forbindelse som omhandlet i Domstolens praksis nævnt i denne doms præmis 41 mellem anvendelsen af indtægterne fra nævnte afgift og miljø- og folkesundhedsformål.

46 Det fremgår desuden ikke af de sagsakter, som Domstolen råder over, og det er i øvrigt heller ikke blevet gjort gældende i de skriftlige indlæg, der er blevet indgivet for Domstolen, at salgsafgiften, for så vidt som den pålægges punktafgiftspligtigt flydende brændstof, opfylder de betingelser, der er anført i denne doms præmis 42, dvs. at den for så vidt angår dens struktur er udformet på en måde, hvorpå den afskrækker de afgiftspligtige fra at anvende brændstof, eller tilskynder dem til at udvise en adfærd, hvis virkninger er mindre skadelige for miljøet eller folkesundheden end den adfærd, som disse afgiftspligtige ville udvise, hvis nævnte afgift ikke fandtes.

47 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det første og det andet spørgsmål skal besvares med, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at det ikke er muligt at anse en afgift som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den pålægges detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof, for at forfølge et særligt formål som omhandlet i denne bestemmelse, når den har til formål at finansiere tilrettelæggelsen af den offentlige transport i det område, der hører under den myndighed, som pålægger afgiften, og når denne myndighed uanset eksistensen af denne afgift er forpligtet til at varetage og finansiere denne virksomhed, selv om indtægterne fra denne afgift udelukkende er blevet anvendt til at gennemføre denne virksomhed. Nævnte bestemmelse skal derfor fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som indfører en sådan salgsafgift på detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof.

Om det tredje spørgsmål

48 Henset til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 1, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF skal fortolkes således, at det ikke er muligt at anse en afgift som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den pålægges detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof, for at forfølge et særligt formål som omhandlet i denne bestemmelse, når den har til formål at finansiere tilrettelæggelsen af den offentlige transport i det område, der hører under den myndighed, som pålægger afgiften, og når denne myndighed uanset eksistensen af denne afgift er forpligtet til at varetage og finansiere denne virksomhed, selv om indtægterne fra denne afgift udelukkende er blevet anvendt til at gennemføre denne virksomhed. Nævnte bestemmelse skal derfor fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som indfører en sådan salgsafgift på detailhandel med punktafgiftspligtigt flydende brændstof.

Underskrifter