ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 5ης Μαρτίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Έμμεσοι φόροι — Ειδικοί φόροι κατανάλωσης — Οδηγία 2008/118/ΕΚ — Άρθρο 1, παράγραφος 2 — Υγρά καύσιμα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης — Φόρος επί των λιανικών πωλήσεων — Έννοια του "ειδικού σκοπού" — Διάθεση για προκαθορισμένο σκοπό — Λειτουργία των αστικών συγκοινωνιών ενός δήμου»

Στην υπόθεση C-553/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tallinna ringkonnakohus (Εσθονία) με απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Οκτωβρίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

Tallinna Ettevõtlusamet

κατά

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (εισηγητή) και C. G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Tallinna Ettevõtlusamet, εκπροσωπούμενο από τον T. Pikamäe, advokaat,

— η Statoil Fuel & Retail Eesti AS, εκπροσωπούμενη από τους C. Ginter και V. Puolakainen, advokaadid,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Ι. Μπακόπουλο,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Grønfeldt και L. Naaber-Kivisoo,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η εσθονική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ (ΕΕ 2009, L 9, σ. 12).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των Tallinna Ettevõtlusamet (Γραφείου του Tallinn για τις επιχειρήσεις, στο εξής: Ettevõtlusamet) και Statoil Fuel & Retail Eesti AS (στο εξής: Statoil) σχετικά με επιστροφή φόρου επί των πωλήσεων τον οποίο κατέβαλε η ως άνω εταιρία το 2010 και το 2011.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/118 ορίζει τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται άμεσα ή έμμεσα στην κατανάλωση των κάτωθι προϊόντων (εφεξής: “προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης”):

α) ενεργειακά προϊόντα και ηλεκτρική ενέργεια που εμπίπτουν στην οδηγία 2003/96/ΕΚ [του Συμβουλίου, της 27ης Οκτωβρίου 2003, σχετικά με την αναδιάρθρωση του κοινοτικού πλαισίου φορολογίας των ενεργειακών προϊόντων και της ηλεκτρικής ενέργειας, ΕΕ L 283, σ. 51]·

[...]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, για ειδικούς σκοπούς, να επιβάλλουν πρόσθετους έμμεσους φόρους στα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντα, υπό τον όρο ότι οι φόροι αυτοί είναι σύμφωνοι με τους κοινοτικούς κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον φόρο προστιθέμενης αξίας [στο εξής: ΦΠΑ], όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.

[...]»

4 Στο άρθρο 47, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2008/118 διευκρινίζεται ότι «[η] οδηγία 92/12/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992, σχετικά με το γενικό καθεστώς, την κατοχή, την κυκλοφορία και τους ελέγχους των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης (ΕΕ L 76, σ. 1)] καταργείται από την 1η Απριλίου 2010».

5 Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 όριζε τα εξής:

«Τα προϊόντα [που υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης] μπορούν να υπόκεινται σε άλλους έμμεσους φόρους που εξυπηρετούν ειδικούς σκοπούς, υπό τον όρο ότι αυτές οι φορολογικές επιβαρύνσεις τηρούν τους κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ, για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου.»

Το εσθονικό δίκαιο

6 Ο νόμος για τους φόρους των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (OTA) (kohalike maksude seadus), της 21ης Σεπτεμβρίου 1994, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης, επέτρεπε μεταξύ άλλων στους OTA να επιβάλουν φόρο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου του 8. Το ως άνω άρθρο, που έφερε τον τίτλο «Φόρος επί των πωλήσεων», όριζε τα εξής:

«(1) Ο φόρος επί των πωλήσεων καταβάλλεται από τις ατομικές επιχειρήσεις και τα νομικά πρόσωπα τα οποία κατέχουν άδεια εμπορίας ή παροχής υπηρεσιών εντός του δήμου ή της κοινότητας. Βάσει του τόπου εγκαταστάσεως της επιχειρήσεως, καταβάλλεται φόρος επί των πωλήσεων από τους εμπόρους κατά την έννοια του εμπορικού νόμου [(kaubandustegevuse seadus), της 11ης Φεβρουαρίου 2004], που είναι καταχωρισμένοι στο μητρώο οικονομικών δραστηριοτήτων και δραστηριοποιούνται στο λιανικό εμπόριο, στη γαστρονομία ή στον τομέα των υπηρεσιών.

(2) Ο φόρος επί των πωλήσεων επιβάλλεται επί της περιλαμβανόμενης στην τιμή πωλήσεως αξίας των προϊόντων ή των υπηρεσιών που πωλεί ο υποκείμενος στον φόρο εντός του δήμου ή της κοινότητας. Η τιμή πωλήσεως των προϊόντων και των υπηρεσιών κατά την έννοια του παρόντος νόμου είναι η φορολογητέα αξία τού κατά τον νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών φορολογητέου κύκλου εργασιών, πλην του φόρου επί των πωλήσεων.

(3) Το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο καθορίζει τον συντελεστή του φόρου επί των πωλήσεων, αυτός όμως δεν πρέπει να υπερβαίνει το 1 % της περιλαμβανόμενης στην τιμή πωλήσεως αξίας των κατά την παράγραφο 2 προϊόντων και υπηρεσιών.

[...]

(6) Η δημοτική ή κοινοτική αρχή έχει την εξουσία να παρέχει πλεονεκτήματα και απαλλαγές όσον αφορά τον φόρο επί των πωλήσεων υπό τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που καθορίζονται από το δημοτικό ή κοινοτικό συμβούλιο.»

7 Το εν λόγω άρθρο 8 καταργήθηκε από 1ης Ιανουαρίου 2012 και έκτοτε δεν προβλέπεται φόρος επί των πωλήσεων.

8 Στις 17 Δεκεμβρίου 2009 το Tallinna Linnavolikogu (δημοτικό συμβούλιο του Tallinn) εξέδωσε την κανονιστική απόφαση αριθ. 45 σχετικά με τον φόρο του Ταλίν επί των πωλήσεων (müügimaks Tallinnas). Η ως άνω κανονιστική απόφαση τροποποιήθηκε με την κανονιστική απόφαση αριθ. 22 του Tallinna Linnavolikogu, της 8ης Απριλίου 2010 (στο εξής: κανονιστική απόφαση αριθ. 45).

9 Το άρθρο 1 της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 45, που έφερε τον τίτλο «Ονομασία του φόρου και αντικείμενο αυτού», προέβλεπε τα εξής:

«(1) Με την παρούσα κανονιστική απόφαση θεσπίζεται στον Δήμο του Ταλίν φόρος επί των πωλήσεων.

(2) Ο φόρος επί των πωλήσεων επιβάλλεται επί των προϊόντων που πωλούνται και των υπηρεσιών που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 της κανονιστικής αποφάσεως, σε επιχειρηματική εγκατάσταση εντός του Δήμου του Ταλίν ή από την εγκατάσταση αυτή, προς φυσικό πρόσωπο (εκτός αν πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που διατηρεί ατομική επιχείρηση και για τους σκοπούς της επιχειρήσεώς του) στους τομείς του λιανικού εμπορίου, της γαστρονομίας και των υπηρεσιών.»

10 Το άρθρο 2 της εν λόγω κανονιστικής αποφάσεως, που έφερε τον τίτλο «Υποκείμενος στον φόρο», όριζε τα εξής:

«Υπόκεινται στον φόρο οι έμποροι κατά την έννοια του εμπορικού νόμου [της 11ης Φεβρουαρίου 2004] οι οποίοι συγκεντρώνουν όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) ο έμπορος είναι καταχωρισμένος στο μητρώο οικονομικών δραστηριοτήτων·

2) ο τόπος της επιχειρηματικής εγκαταστάσεως του εμπόρου κείται εντός του Δήμου του Ταλίν βάσει των στοιχείων του μητρώου οικονομικών δραστηριοτήτων·

3) ο έμπορος ασκεί τη δραστηριότητά του στον τομέα του λιανικού εμπορίου, της γαστρονομίας ή των υπηρεσιών.»

11 Το άρθρο 4 της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 45 καθόριζε τον συντελεστή του φόρου επί των πωλήσεων στο 1 % της φορολογητέας αξίας των προϊόντων και των υπηρεσιών που διαλαμβάνονταν στο άρθρο 1, παράγραφος 2, της ως άνω κανονιστικής αποφάσεως.

12 Το άρθρο 5 της εν λόγω κανονιστικής αποφάσεως, που έφερε τον τίτλο «Φορολογικές απαλλαγές», όριζε τα εξής:

«Δεν επιβάλλεται φόρος επί των πωλήσεων στα εξής προϊόντα και υπηρεσίες:

1) προϊόντα και στις υπηρεσίες που πωλούνται διά του ηλεκτρονικού εμπορίου·

2) ηλεκτρική και τη θερμική ενέργεια που πωλούνται διά του δικτύου διανομής, φυσικό αέριο καθώς και νερό·

3) προϊόντα και τις υπηρεσίες που πωλούνται κατά τη διάρκεια ταξιδιού με πλοίο, αεροσκάφος, τραίνο ή λεωφορείο, όταν το ταξίδι αρχίζει ή τερματίζεται εκτός του εδάφους του Δήμου του Ταλίν ή όταν το πλοίο, το αεροσκάφος, το τραίνο ή το λεωφορείο κατά τη διάρκεια του ταξιδίου παραμένει εκτός του εδάφους του Ταλίν·

4) όλα τα φάρμακα, μέσα αντισύλληψης, προϊόντα καθαριότητας και υγιεινής, ιατρικές συσκευές καθώς και όλα τα ιατρικά εξαρτήματα που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 63 του Υπουργού Κοινωνικών Υποθέσεων της 4ης Δεκεμβρίου 2006 [...]·

5) άρτος χωρίς προσθήκη μελιού, αυγών, τυριού ή φρούτων [...]·

6) γάλα, κρέμα γάλακτος, βουτυρόγαλα, πηγμένο γάλα και πηγμένη κρέμα, γιαούρτι, κεφίρ και άλλα γάλατα και κρέμες που έχουν υποστεί ζύμωση ή έχουν καταστεί όξινα [...], εκτός από εκείνα που είναι σε σκόνη, σε κόκκους ή σε άλλες στερεές μορφές [...]·

7) σκευάσματα (ομογενοποιημένα) σε μορφή πολτού, τα οποία προορίζονται για τη διατροφή βρεφών και νηπίων [...], βρεφικά γάλατα [...], σκευάσματα για τη διατροφή βρεφών και νηπίων, συσκευασμένα για λιανική πώληση, σε μορφή σκόνης ή σε υγρή μορφή [...] καθώς και τρόφιμα για βρέφη και νήπια τα οποία περιέχουν γάλα και γαλακτοκομικά προϊόντα [...]·

8) βρεφικές πάνες [...]·

9) πλοία, θαλαμηγοί και σκάφη με εξωλέμβια μηχανή τα οποία έχουν μήκος από 4 έως 12 μέτρα και υπόκεινται σε τεχνικό έλεγχο.»

13 Ο Δήμος του Ταλίν ανήγγειλε εξάλλου μέσω επιστολής ότι από τον φόρο επί των πωλήσεων απαλλάσσονταν και οι πωλήσεις τσιγάρων.

14 Το άρθρο 13 της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 45 προέβλεπε ότι η απόφαση αυτή είχε εφαρμογή από 1ης Ιουνίου 2010.

15 Στις 22 Ιουνίου 2010 το Tallinna Linnavolikogu εξέδωσε την κανονιστική απόφαση αριθ. 39 περί τροποποιήσεως του προϋπολογισμού του Δήμου του Ταλίν για το 2010 και περί του πρώτου συμπληρωματικού προϋπολογισμού (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Αυτή η κανονιστική απόφαση, η οποία άρχισε να ισχύει στις 25 Ιουνίου 2010, τροποποίησε την κανονιστική απόφαση αριθ. 45 με την εισαγωγή του κατωτέρω άρθρου 9^1:

«Ο φόρος επί των πωλήσεων επιβάλλεται για τους σκοπούς της λειτουργίας, εντός του Δήμου του Ταλίν, των αστικών συγκοινωνιών κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, του νόμου για την οργάνωση των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus), της 2ας Ιουνίου 1993 (στο εξής: νόμος για την οργάνωση των ΟΤΑ)]. Το προϊόν του φόρου επί των πωλήσεων προορίζεται ειδικώς για την επίτευξη του σκοπού αυτού.»

16 Στις 9 Σεπτεμβρίου 2010 το Tallinna Linnavolikogu εξέδωσε την κανονιστική απόφαση αριθ. 46 περί του προϋπολογισμού του Δήμου του Ταλίν για το 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Το άρθρο 10 της ως άνω κανονιστικής αποφάσεως επαναλάμβανε τη διατύπωση του εν λόγω άρθρου 9^1.

17 Στις 15 Δεκεμβρίου 2011 το Tallinna Linnavolikogu εξέδωσε την κανονιστική απόφαση αριθ. 43 περί τροποποιήσεως της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 45, διευκρινίζοντας ότι τελευταία φορολογική περίοδος θα ήταν το τέταρτο τρίμηνο του 2011. Από τις 31 Δεκεμβρίου 2011 έχει παύσει να επιβάλλεται φόρος επί των πωλήσεων στον Δήμο του Ταλίν, σύμφωνα με τη διενεργηθείσα τροποποίηση του νόμου της 21ης Σεπτεμβρίου 1994 για τους φόρους των ΟΤΑ.

18 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου για την οργάνωση των ΟΤΑ προβλέπει τα εξής:

«Οι ΟΤΑ έχουν ως έργο να διοργανώσουν, εντός του δήμου ή της κοινότητας, [...] τις αστικές συγκοινωνίες, [...] αν η εκπλήρωση των αποστολών αυτών δεν έχει ανατεθεί σε άλλο φορέα.»

19 Το άρθρο 3, παράγραφος 2, σημείο 2, του νόμου περί δημοσίων συγκοινωνιών (ühistranspordi seadus), της 26ης Ιανουαρίου 2000, ορίζει τα εξής:

«(2) Σκοπός του σχεδιασμού και της λειτουργίας των δημοσίων συγκοινωνιών είναι:

[...]

2) η ενθάρρυνση της χρήσεως κατά προτίμηση των μαζικών μέσων μεταφοράς έναντι των αυτοκινήτων και των άλλων οχημάτων ιδιωτικής χρήσεως, μειώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον αρνητικό αντίκτυπο των μεταφορών για το περιβάλλον και τις συνακόλουθες επιπτώσεις για την υγεία και συμβάλλοντας ταυτοχρόνως στην πρόληψη των κυκλοφοριακών ατυχημάτων και της κυκλοφοριακής συμφόρησης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μεταξύ των δραστηριοτήτων της Statoil περιλαμβάνεται η λιανική πώληση υγρών καυσίμων, προϊόντος το οποίο υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Στις 20 Ιουλίου 2010, 20 Οκτωβρίου 2010 και 25 Ιανουαρίου 2011 η Statoil δήλωσε

τον κύκλο εργασιών της από την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών τα οποία υπέκειντο στον φόρο επί των πωλήσεων αντιστοίχως του Ιουνίου του 2010 καθώς και του τρίτου και του τετάρτου τριμήνου του ίδιου έτους.

21 Στις 22 Σεπτεμβρίου 2010, 26 Οκτωβρίου 2010 και 7 Φεβρουαρίου 2011, αντιστοίχως, η Statoil υπέβαλε διορθωτικές δηλώσεις με τις οποίες αφαίρεσε από το ποσό που είχε δηλώσει προηγουμένως ως κύκλο εργασιών της τον κύκλο εργασιών που είχε πραγματοποιήσει από την πώληση προϊόντων τα οποία υπέκειντο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Στις 22 Σεπτεμβρίου 2010, 28 Οκτωβρίου 2010 και 9 Φεβρουαρίου 2011, αντιστοίχως, η Statoil υπέβαλε ενώπιον του Ettevõtlusamet αιτήσεις επιστροφής του φόρου.

22 Με αποφάσεις της 19ης Οκτωβρίου 2010, 9ης Νοεμβρίου 2010 και 4ης Μαρτίου 2011, το Ettevõtlusamet απέρριψε τις αιτήσεις αυτές. Εξάλλου, με την τελευταία απόφαση, το Ettevõtlusamet έκρινε ότι η Statoil όφειλε επιπλέον φόρο για το τέταρτο τρίμηνο του 2010.

23 Στις 19 Νοεμβρίου 2010 η Statoil άσκησε ενώπιον του Tallinna halduskohus (διοικητικού πρωτοδικείου του Ταλίν) προσφυγή με την οποία ζητούσε, κατ' ουσίαν, να ακυρωθούν οι αποφάσεις του Ettevõtlusamet της 19ης Οκτωβρίου και της 9ης Νοεμβρίου 2010 και να διαταχθεί η επανεξέταση των αιτήσεων επιστροφής φόρου της 22ας Σεπτεμβρίου και της 28ης Οκτωβρίου 2010 ή η επιστροφή του υπερβάλλοντος ποσού που δηλωνόταν στις ως άνω αιτήσεις περί επιστροφής του φόρου. Στην προσφυγή της, η Statoil επικαλούνταν ιδίως το γεγονός ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της κανονιστικής αποφάσεως αριθ. 45 αντέβαινε στο δίκαιο της Ένωσης, διότι επέβαλλε την καταβολή φόρου επί της πωλήσεως προϊόντων και υπηρεσιών στον τομέα του λιανικού εμπορίου χωρίς να προβλέπει εξαίρεση για την πώληση προϊόντων τα οποία υπέκειντο σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Στις 5 Απριλίου 2011 η Statoil άσκησε ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου παρόμοια προσφυγή η οποία αφορούσε την απόφαση του Ettevõtlusamet της 4ης Μαρτίου 2011. Το Tallinna halduskohus αποφάσισε να προχωρήσει σε συνεκδίκαση των προσφυγών αυτών.

24 Με απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2011, το Tallinna halduskohus ακύρωσε τις τρεις προπαρατεθείσες αποφάσεις του Ettevõtlusamet και το διέταξε να επανεξετάσει τις επίμαχες αιτήσεις επιστροφής του φόρου. Προς θεμελίωση της αποφάσεώς του, το Tallinna halduskohus επικαλέσθηκε, κατ' ουσίαν, το γεγονός ότι ο φόρος επί των πωλήσεων δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

25 Κατά της αποφάσεως αυτής το Ettevõtlusamet άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, υποστηρίζοντας ιδίως ότι ο φόρος επί των πωλήσεων εισπράττεται για ειδικό σκοπό, δηλαδή την προώθηση των δημοσίων συγκοινωνιών και τη μείωση κατά συνέπεια της πυκνότητας της οδικής κυκλοφορίας και των επιπτώσεών της για το περιβάλλον· ότι ο Δήμος του Ταλίν χρησιμοποιεί το προϊόν του φόρου αυτού για τη βελτίωση της ποιότητας των δημοσίων συγκοινωνιών και ότι ο εν λόγω φόρος έχει σκοπό τόσο να επιβαρύνει με κυρώσεις την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και υπηρεσιών που θα μπορούσαν να συνεπάγονται κοινωνικό κόστος ή αρνητικές εξωτερικές οικονομίες όσο και να χρηματοδοτήσει υπηρεσίες γενικού συμφέροντος.

26 Η Statoil ζητεί την απόρριψη της εφέσεως, υποστηρίζοντας ειδικότερα ότι ο σκοπός της εφαρμοστέας νομοθεσίας είναι η οργάνωση της λειτουργίας των δημοσίων συγκοινωνιών και όχι η προώθησή τους όπως υποστηρίζει το Ettevõtlusamet.

27 Το Tallinna ringkonnakohus (Εφετείο του Ταλίν) κρίνει ότι, για να αποδείξει ότι ο φόρος που επιβλήθηκε στα προϊόντα τα οποία υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης χρησιμοποιήθηκε σύμφωνα με τον δηλούμενο ειδικό σκοπό, το Ettevõtlusamet υποχρεούται να προσκομίσει μόνον στοιχεία προκύπτοντα από τον προϋπολογισμό του Δήμου. Το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, δεν υπάρχουν λόγοι για να θεωρηθεί ότι τα ποσά που απέφερε ο φόρος επί των πωλήσεων δεν χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με τον ως άνω ειδικό σκοπό.

28 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι φόροι με τους οποίους επιδιώκεται ειδικός σκοπός χρησιμοποιούνται συνήθως προκειμένου να επιβαρύνουν την κατανάλωση ορισμένων προϊόντων και υπηρεσιών συνεπαγομένων ενδεχομένως κοινωνικό κόστος ή αρνητικά εξωτερικά αποτελέσματα, όπως συνέπειες επιβλαβείς για το περιβάλλον, ή προκειμένου να χρηματοδοτήσουν ορισμένες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος όπως είναι η προώθηση του τουρισμού, του αθλητισμού ή των πολιτιστικών δραστηριοτήτων. Αυτό το είδος φόρων αποτελεί επομένως μέσον το οποίο χρησιμοποιούν οι αρχές για να επηρεάσουν τη συμπεριφορά των καταναλωτών παροτρύνοντας τους, διά της επιβολής τέτοιων φόρων επί αποδοκιμαστέων δαπανών, να αποφύγουν τη χρήση ορισμένων προϊόντων.

29 Το Tallinna ringkonnakohus εκτιμά πάντως ότι, κατά την ημερομηνία της αποφάσεώς του περί παραπομπής, η νομολογία του Δικαστηρίου δεν έδινε σαφή απάντηση στο ερώτημα αν έμμεσος φόρος έχει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, όταν επιβάλλεται για τη χρηματοδότηση μιας συγκεκριμένης δράσεως της κατά νόμο αρμοδιότητας του ΟΤΑ, η δε χρηματοδότηση της δράσεως αυτής εξασφαλίζεται ακόμη και όταν ο φόρος αυτός δεν εισπράττεται. Συναφώς, το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι το σύνολο των εσόδων του φόρου επί των πωλήσεων διατέθηκε για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών, πράγμα που μπορεί να προκαλέσει μείωση της μολύνσεως και αύξηση του γενικού επιπέδου ζωής.

30 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται κατά πόσον είναι νόμιμο να επιβάλλεται ο εν λόγω φόρος σε περίοδο κατά την οποία ο ειδικός σκοπός του φόρου αυτού δεν προβλεπόταν ρητώς σε νομοθετική διάταξη, επισημαίνοντας συναφώς ότι το άρθρο 9^1 εισήχθη στην κανονιστική απόφαση αριθ. 45 μόλις κατά τη διάρκεια της επίδικης φορολογικής περιόδου, ήτοι από τις 25 Ιουνίου 2010.

31 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Tallinna ringkonnakohus αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί η χρηματοδότηση της λειτουργίας των αστικών συγκοινωνιών ενός ΟΤΑ να θεωρηθεί ως ειδικός σκοπός κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118], στην περίπτωση που η εκπλήρωση και η χρηματοδότηση της αποστολής αυτής αποτελεί υποχρέωση του ΟΤΑ;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118] την έννοια ότι συνάδει προς τη διάταξη αυτή η πρόβλεψη στο εσωτερικό δίκαιο ενός έμμεσου φόρου ο οποίος βαρύνει την πώληση ενός υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος στον τελικό καταναλωτή και χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών, στην περίπτωση που η λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών αποτελεί υποχρέωση του ΟΤΑ υπέρ του οποίου επιβάλλεται ο φόρος, την οποία πρέπει να εκπληρώνει ανεξαρτήτως της υπάρξεως ενός τέτοιου έμμεσου φόρου, ενώ το ύψος της χρηματοδοτήσεως της λειτουργίας των δημοσίων συγκοινωνιών δεν αποτελεί εν τελευταία αναλύσει αυτομάτως συνάρτηση του ύψους του εισπραττόμενου φόρου, δεδομένου ότι το ύψος του ποσού που διατίθεται για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών καθορίζεται επακριβώς, οπότε εάν το προϊόν του έμμεσου φόρου είναι αυξημένο, το Δημόσιο μειώνει αντιστοίχως τους άλλους οικονομικούς πόρους που έχει προβλέψει για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών και, αντιστρόφως, εάν προϊόν του φόρου επί των πωλήσεων είναι μειωμένο, ο ΟΤΑ πρέπει να αυξήσει αντιστοίχως τους λοιπούς οικονομικούς πόρους για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών, πλην όμως σε περίπτωση αποκλίσεως μεταξύ των προγνώσεων και των πράγματι εισπραχθέντων φορολογικών εσόδων είναι δυνατό να τροποποιηθεί το ύψος των δαπανών για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών μέσω τροποποιήσεως του προϋπολογισμού του ΟΤΑ;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ανωτέρω ερώτημα, έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [2008/118] την έννοια ότι συνάδει προς τη διάταξη αυτή η επιβολή επί προϊόντος υποκειμένου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης ενός ακόμη έμμεσου φόρου του οποίου ο προορισμός καθορίζεται μετά τη γένεση της υποχρεώσεως καταβολής του;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος

32 Με το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι θα μπορούσε φόρος όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη, στο μέτρο που βαρύνει τις λιανικές πωλήσεις υγρών καυσίμων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, να θεωρηθεί ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως όταν αποσκοπεί στο να χρηματοδοτήσει τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών εντός του ΟΤΑ ο οποίος επιβάλλει τον φόρο αυτό, ο δε ΟΤΑ, ανεξάρτητα από την ύπαρξη του εν λόγω φόρου, έχει την υποχρέωση να διεξαγάγει και να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα αυτή, τα δε έσοδα του εν λόγω φόρου έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς για την ενάσκηση της ως άνω δραστηριότητας.

33 Καταρχάς, επισημαίνεται ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης, αντικείμενο της οποίας αποτελεί ο φόρος επί των πωλήσεων μόνο στο μέτρο κατά το οποίο βάρυνε τις λιανικές πωλήσεις υγρών καυσίμων, έχει ως βάση της τη μη αμφισβητούμενη προκείμενη ότι το προϊόν αυτό εμπίπτει στην έννοια του «υποκείμενου σε ειδικό φόρο κατανάλωσης προϊόντος» του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2008/118. Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει, αν χρειασθεί, το σημείο αυτό. Εν πάση περιπτώσει, εφόσον το Δικαστήριο οφείλει να αποφανθεί βάσει των πραγματικών και νομικών στοιχείων που εκτίθενται στην απόφαση περί παραπομπής (βλ. αποφάσεις B., C-306/09, EU:C:2010:626, σκέψη 47, και Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, σκέψη 38), το Δικαστήριο θα βασισθεί εν προκειμένω στην προκείμενη αυτή για τους σκοπούς της αναλύσεώς του.

34 Εξάλλου, μολονότι η οδηγία 2008/118, η οποία και μόνον έχει κατά χρόνο εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης, κατήργησε και αντικατέστησε την οδηγία 92/12 με ισχύ από 1ης Απριλίου 2010, από το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 και του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 92/12 προκύπτει ότι το περιεχόμενο των διατάξεων αυτών κατ' ουσίαν δεν διαφέρει. Εξ αυτού πρέπει να συναχθεί ότι η νομολογία του Δικαστηρίου που αφορούσε τη δεύτερη διάταξη εξακολουθεί να έχει εφαρμογή και ως προς το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118.

35 Βάσει του συνδυασμού των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 της οδηγίας 2008/118, τα προϊόντα τα οποία υπόκειται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δυνάμει της εν λόγω οδηγίας μπορούν να υποβάλλονται σε έμμεσους φόρους επιπλέον των ειδικών φόρων κατανάλωσης τους οποίους θεσπίζει η οδηγία αυτή εφόσον, αφενός, οι φόροι αυτοί επιβάλλονται για έναν ή περισσότερους ειδικούς σκοπούς και, αφετέρου, είναι σύμφωνοι προς τους κανόνες φορολογήσεως της Ένωσης που ισχύουν για τον ειδικό φόρο κατανάλωσης ή τον ΦΠΑ όσον αφορά τον καθορισμό της φορολογικής βάσης, τον υπολογισμό, το απαιτητό και τον έλεγχο του φόρου, εξαιρουμένων των διατάξεων περί απαλλαγών.

36 Οι δύο αυτές προϋποθέσεις, οι οποίες αποσκοπούν στην αποτροπή της αδικαιολόγητης παρακωλύσεως των συναλλαγών από πρόσθετους έμμεσους φόρους, έχουν, όπως προκύπτει από αυτό καθεαυτό το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, σωρευτικό χαρακτήρα (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Σχετικά με την πρώτη από τις εν λόγω προϋποθέσεις, που είναι και η μόνη στην οποία αναφέρονται τα τεθέντα ερωτήματα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ειδικοί σκοποί κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 είναι άλλοι σκοποί πλην του αμιγώς δημοσιονομικού (βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-434/97, EU:C:2000:98, σκέψη 19, καθώς και Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Πάντως, από τη στιγμή που κάθε φόρος επιδιώκει αναγκαίως δημοσιονομικό σκοπό, το γεγονός και μόνον ότι ένας φόρος έχει δημοσιονομικό σκοπό δεν μπορεί αφεαυτού να αρκέσει, χωρίς να καταστεί το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 κενό περιεχομένου, ώστε ο φόρος αυτός να μην μπορεί να θεωρηθεί ως έχων επίσης και ειδικό σκοπό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

39 Έτσι, μολονότι η προκαθορισμένη διάθεση του προϊόντος ενός φόρου για τη χρηματοδότηση από τις αρχές της Τοπικής Αυτοδιοίκησης αρμοδιοτήτων οι οποίες τους έχουν ανατεθεί μπορεί να συνιστά στοιχείο που συνεκτιμάται για να διαπιστωθεί η ύπαρξη ειδικού σκοπού, εντούτοις, μια τέτοιου είδους διάθεση, η οποία είναι απλώς ζήτημα εσωτερικής οργανώσεως του προϋπολογισμού ενός κράτους μέλους, δεν μπορεί, αυτή καθαυτήν, να αποτελέσει επαρκή προϋπόθεση, καθόσον κάθε κράτος μέλος μπορεί να αποφασίζει τη διάθεση του προϊόντος ενός φόρου, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, για τη χρηματοδότηση καθορισμένων δαπανών. Σε αντίθετη περίπτωση, κάθε σκοπός θα μπορούσε να θεωρηθεί ειδικός κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, γεγονός που θα καθιστούσε άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας τον εναρμονισμένο ειδικό φόρο κατανάλωσης τον οποίο θεσπίζει η οδηγία αυτή και θα αντέβαινε στην αρχή κατά την οποία οι διατάξεις που εισάγουν παρεκκλίσεις, όπως το ως άνω άρθρο 1, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψεις 28 και 29 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

40 Κατά συνέπεια, ειδικός σκοπός κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως δεν μπορεί να στοιχειοθετείται απλώς και μόνο λόγω της διαθέσεως των εσόδων του επίμαχου φόρου για τη χρηματοδότηση γενικών δαπανών με τις οποίες βαρύνεται δημόσιος φορέας σε συγκεκριμένο τομέα. Ειδικότερα, στην αντίθετη περίπτωση, ο εν λόγω, υποτιθέμενος ειδικός, σκοπός δεν θα διακρινόταν από έναν αμιγώς δημοσιονομικό σκοπό.

41 Για να είναι δυνατόν να θεωρηθεί, βάσει της προκαθορισμένης διαθέσεως των εσόδων ενός φόρου ο οποίος βαρύνει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, ότι ο φόρος αυτός επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, πρέπει αυτός καθαυτόν ο επίμαχος φόρος να επιδιώκει την εκπλήρωση του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού και κατά συνέπεια να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της χρήσεως των εσόδων του φόρου και του εν λόγω ειδικού σκοπού (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψη 30).

42 Ελλείψει ενός τέτοιου μηχανισμού προκαθορισμένης διαθέσεως των εσόδων, φόρος ο οποίος πλήττει προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης δεν μπορεί να θεωρείται ότι επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 παρά μόνον αν ο φόρος αυτός έχει σχεδιασθεί, κατά τη διάρθρωσή του και ιδίως όσον αφορά τη φορολογητέα ύλη ή τον φορολογικό συντελεστή, κατά τρόπον ώστε να ασκεί επιρροή στη συμπεριφορά των φορολογουμένων τέτοια ώστε να αποβαίνει υπέρ της εκπληρώσεως του προβαλλόμενου ειδικού σκοπού, παραδείγματος χάριν με υψηλή φορολόγηση των επίμαχων προϊόντων ώστε να αποθαρρύνεται η κατανάλωσή τους (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψη 32).

43 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι τα έσοδα του φόρου επί των πωλήσεων, ο οποίος άλλωστε επιβάλλεται στην πλειοψηφία των προϊόντων και των υπηρεσιών που πωλούνται στους τελικούς καταναλωτές εντός του Δήμου του Ταλίν, έχουν διατεθεί από τον Δήμο του Ταλίν για τη χρηματοδότηση της ασκήσεως από τον εν λόγω δήμο της αρμοδιότητάς του όσον αφορά τη λειτουργία των αστικών συγκοινωνιών του, η οποία αρμοδιότητα του ανατίθεται από το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου για την οργάνωση των ΟΤΑ, έχουν δε χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς προς τον σκοπό αυτό.

44 Μολονότι το γεγονός αυτό μπορεί όντως να αποτελέσει στοιχείο το οποίο συνεκτιμάται για να διαπιστωθεί η ύπαρξη ειδικού σκοπού κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118, σύμφωνα με την υπομνησθείσα στη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως νομολογία του

Δικαστηρίου, διαπιστώνεται πάντως ότι η διάθεση αυτή αφορά γενικές δαπάνες οι οποίες βαρύνουν τον Δήμο του Ταλίν, ανεξάρτητα από την ύπαρξη του επίδικου στην κύρια δίκη φόρου. Όμως, τέτοιου είδους γενικές δαπάνες μπορούν να χρηματοδοτούνται από το προϊόν κάθε είδους φόρων. Επομένως, ο προβαλλόμενος ειδικός σκοπός, δηλαδή η χρηματοδότηση της λειτουργίας των αστικών συγκοινωνιών του Δήμου του Ταλίν, δεν μπορεί να διακριθεί από έναν αμιγώς δημοσιονομικό σκοπό.

45 Εξάλλου, έστω και αν θεωρηθούν αποδειγμένα, αφενός, τα όσα υποστηρίζουν το Ettevõtlusamet και η Ελληνική Κυβέρνηση σχετικά με το ότι, κατ' ουσίαν, ο φόρος επί των πωλήσεων, στο μέτρο που βαρύνει τα υγρά καύσιμα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, αποσκοπεί, διά της αποτελεσματικής λειτουργίας των δημοσίων συγκοινωνιών, στην προστασία του περιβάλλοντος και της δημόσιας υγείας, καθώς και το ότι, αφετέρου, δεν πρόκειται και σε αυτήν την περίπτωση για απλές γενικές δαπάνες που μπορούν να χρηματοδοτούνται από το προϊόν κάθε είδους φόρων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, για τις δαπάνες υγείας εν γένει, απόφαση Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, σκέψη 31), επισημαίνεται ότι η επίδικη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει κανένα μηχανισμό προκαθορισμένης διαθέσεως των εσόδων του φόρου αυτού, στο μέτρο που βαρύνει τα υγρά καύσιμα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τέτοιου είδους σκοπούς που ανάγονται στο περιβάλλον ή στη δημόσια υγεία. Συναφώς, δεν μπορεί να θεωρείται, απλώς και μόνο λόγω της διαθέσεως των επίδικων στην κύρια δίκη εσόδων για τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών, ότι στοιχειοθετείται άμεση σχέση, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου που υπενθυμίζεται στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, μεταξύ της χρησιμοποιήσεως των εσόδων του εν λόγω φόρου και των ως άνω σκοπών που ανάγονται στο περιβάλλον και στη δημόσια υγεία.

46 Περαιτέρω, δεν προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία ούτε άλλωστε υποστηρίχθηκε στις υποβληθείσες ενώπιόν του γραπτές παρατηρήσεις ότι ο φόρος επί των πωλήσεων, στο μέτρο που βαρύνει τα υγρά καύσιμα που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, πληροί τις προϋποθέσεις που υπενθυμίζονται στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, δηλαδή έχει σχεδιασθεί, κατά τη διάρθρωσή του, έτσι ώστε να αποτρέπει τους φορολογούμενους από τη χρήση των ως άνω καυσίμων ή να τους ενθαρρύνει να υιοθετήσουν συμπεριφορά τα αποτελέσματα της οποίας θα ήταν λιγότερο βλαπτικά για το περιβάλλον ή τη δημόσια υγεία σε σχέση με τη συμπεριφορά την οποία θα υιοθετούσαν οι εν λόγω φορολογούμενοι αν δεν υπήρχε ο εν λόγω φόρος.

47 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118 έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι φόρος όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη, στο μέτρο που βαρύνει τις λιανικές πωλήσεις υγρών καυσίμων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως όταν αποσκοπεί στο να χρηματοδοτήσει τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών εντός του ΟΤΑ ο οποίος επιβάλλει τον φόρο αυτό, ο δε ΟΤΑ, ανεξάρτητα από την ύπαρξη του εν λόγω φόρου, έχει την υποχρέωση να διεξαγάγει και να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα αυτή, έστω και αν τα έσοδα του φόρου αυτού έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς για την ενάσκηση της ως άνω δραστηριότητας. Η εν λόγω διάταξη πρέπει συνεπώς να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία επιβάλλει τέτοιου είδους φόρο επί των λιανικών πωλήσεων υγρών καυσίμων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

Επί του τρίτου ερωτήματος

48 Δεδομένης της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο και δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2008/118/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 2008, σχετικά με το γενικό καθεστώς των ειδικών φόρων κατανάλωσης και για την κατάργηση της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει να θεωρηθεί ότι φόρος όπως ο επίδικος στην κύρια δίκη, στο μέτρο που βαρύνει τις λιανικές πωλήσεις υγρών καυσίμων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, επιδιώκει ειδικό σκοπό κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως όταν αποσκοπεί στο να χρηματοδοτήσει τη λειτουργία των δημοσίων συγκοινωνιών εντός του οργανισμού τοπικής αυτοδιοίκησης ο οποίος επιβάλλει τον φόρο αυτό, ο δε οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης, ανεξάρτητα από την ύπαρξη του εν λόγω φόρου, έχει την υποχρέωση να διεξαγάγει και να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα αυτή, έστω και αν τα έσοδα του φόρου αυτού έχουν χρησιμοποιηθεί αποκλειστικώς για την ενάσκηση της ως άνω δραστηριότητας. Η εν λόγω διάταξη πρέπει συνεπώς να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε εθνική νομοθεσία όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία επιβάλλει τέτοιου είδους φόρο επί των λιανικών πωλήσεων υγρών καυσίμων τα οποία υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης.

(υπογραφές)