Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

5. märts 2015*

Eelotsusetaotlus — Kaudsed maksud — Aktsiis — Direktiiv 2008/118/EÜ — Artikli 1 lõige 2 — Aktsiisikaubaks olev vedelkütus — Jaemüügi maksustamine — Mõiste „erieesmärk” — Eelnevalt kindlaks määratud sihtotstarve — Ühistranspordi korraldamine linna territooriumil

Kohtuasjas C-553/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tallinna Ringkonnakohtu (Eesti) 15. oktoobri 2013. aasta kohtumäärusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. oktoobril 2013, menetluses

Tallinna Ettevõtlusamet

versus

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Tallinna Ettevõtlusamet, esindaja: advokaat T. Pikamäe,

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS, esindajad: advokaadid C. Ginter ja V. Puolakainen,

— Kreeka valitsus, esindaja: I. Bakopoulos,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Grønfeldt ja L. Naaber-Kivisoo,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: eesti.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12), artikli 1 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Tallinna Ettevõtlusameti (edaspidi „Ettevõtlusamet") ja Statoil Fuel & Retail Eesti AS-i (edaspidi „Statoil") vahelises õigusvaidluses kõnealuse äriühingu poolt 2010. ja 2011. aastal tasutud müügimaksu tagastamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2008/118 artiklis 1 on sätestatud:

„1. Käesoleva direktiiviga kehtestatakse üldine kord aktsiisile, millega maksustatakse otseselt või kaudselt järgmise kauba (edaspidi „aktsiisikaup") tarbimist:

a) [nõukogu 27. oktoobri 2003. aasta] direktiivis 2003/96/EÜ[, millega korraldatakse ümber energiatoodete ja elektrienergia maksustamise ühenduse raamistik (ELT L 283, lk 51; ELT eriväljaanne 09/01, lk 405),] nimetatud energiatooted ja elekter;

[…]

2. Liikmesriigid võivad erieesmärkidel maksustada aktsiisikauba täiendavate kaudsete maksudega, kui kõnealused maksud on kooskõlas aktsiisi või käibemaksu suhtes kohaldatavate ühenduse maksueeskirjadega maksubaasi määramise, maksu arvutamise, sissenõutavuse ja järelevalve kohta, arvestades et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.

[…]".

4 Direktiivi 2008/118 artikli 47 lõike 1 esimeses lõigus on täpsustatud, et „[nõukogu 25. veebruari 1992. aasta d]irektiiv 92/12/EMÜ [aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 179)] tunnistatakse kehtetuks alates 1. aprillist 2010".

5 Direktiivi 92/12 artikli 3 lõikes 2 oli sätestatud:

„[Aktsiisiga maksustatavale] kaubale võib kehtestada teisi eriotstarbelisi kaudseid makse, kui need on kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta."

Eesti õigus

6 21. septembri 1994. aasta kohalike maksude seadus põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis võimaldas kohalikul omavalitsusel kehtestada §-s 8 loetletud tingimustel maksu. Kõnealuses paragrahvis „Müügimaks” oli sätestatud:

„(1) Müügimaksu maksavad valla või linna territooriumil kauplemis- või teenindusluba omavad füüsilisest isikust ettevõtjad ja juriidilised isikud. Müügimaksu maksab tegevuskohajärgselt kaupleja [11. veebruari 2004. aasta] kaubandustegevuse seaduse mõistes, kes on registreeritud majandustegevuse registris ja tegutseb jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas.

(2) Müügimaksuga maksustatakse maksumaksja poolt valla või linna territooriumil müüdud kaupade ja teenuste maksumus müügihinnas. Kaupade ja teenuste müügihind käesoleva seaduse tähenduses on käibemaksuseaduses sätestatud maksustatava käibe maksustatav väärtus ilma müügimaksuta.

(3) Müügimaksu määra kehtestab volikogu, kuid mitte rohkem kui 1% käesoleva paragrahvi 2. lõikes sätestatud kaupade ja teenuste maksumusest müügihinnas.

[…]

(6) Valla- ja linnavalitsusel on õigus anda müügimaksu soodustusi ja vabastusi volikogu poolt kehtestatud tingimustel ja korras.”

7 Paragrahv 8 tunnistati alates 1. jaanuarist 2012 kehtetuks ning alates sellest kuupäevast ei ole müügimaksu enam ette nähtud.

8 Tallinna Linnavolikogu võttis 17. detsembril 2009 vastu määruse nr 45 „Müügimaks Tallinnas”. Määrust muudeti Tallinna Linnavolikogu 8. aprilli 2010. aasta määrusega nr 22 (edaspidi „määrus nr 45”).

9 Määruse nr 45 §-s 1 „Maksu nimetus ja maksuobjekt” oli ette nähtud:

„(1) Käesoleva määrusega kehtestatakse Tallinna linnas müügimaks.

(2) Müügimaksuga maksustatakse määruse § 2 tingimustele vastava maksukohustuslase poolt Tallinna linna territooriumil asuvas tegevuskohas või selle kaudu füüsilisele isikule (välja arvatud füüsilisest isikust ettevõtjale tema ettevõtluse tarbeks) jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas müüdud kaubad ja osutatud teenused.”

10 Sama määruse §-s 2 „Maksukohustuslane” oli sätestatud:

„Maksukohustuslane on kaupleja [11. veebruari 2004. aasta] kaubandustegevuse seaduse […] mõistes, kes vastab kõikidele alljärgnevatele tingimustele:

1) kaupleja on registreeritud majandustegevuse registris;

2) kaupleja tegevuskoht on majandustegevuse registri andmetel Tallinna linna territooriumil;

3) kaupleja tegutseb jaekaubanduse, toitlustuse või teeninduse valdkonnas.”

11 Määruse nr 45 §-ga 4 kehtestati müügimaksu määraks 1% selle määruse § 1 lõikes 2 sätestatud kaupade ja teenuste maksustatavast väärtusest.

12 Sama määruse §-s 5 „Maksuvabastused” oli sätestatud:

„Müügimaksuga ei maksustata järgmist laadi kaupu ja teenuseid:

1) e-kaubanduse raames müüdud kaubad ja teenused;

2) jaotusvõrgu kaudu müüdav elektri- ja soojusenergia, maagaas ning vesi;

3) vee- ja õhusõidukis, rongis või bussis, mille reis algab või lõpeb väljaspool Tallinna territooriumi või mis viibib reisi kestel väljaspool Tallinna territooriumi, reisi ajal müüdavad kaubad ja teenused;

4) sotsiaalministri 4. detsembri 2006 määrusega nr 63 […] kehtestatud nimekirjas nimetatud ravim, rasestumisvastane vahend, sanitaar- ja hügieenitoode, meditsiiniseade ning abivahend;

5) leiva- ja saiatooted, mis ei sisalda mett, mune, juustu, marju või puuvilju […];

6) piim, rõõsk koor, petipiim, kalgendatud piim ja koor, jogurt, keefir ja muu fermenteeritud või hapendatud piim ja koor […], välja arvatud pulbrina, graanulitena või muul tahkel kujul […];

7) püreestatud (homogeenitud) toidusegud, mis on mõeldud kasutamiseks väikelaste toitudena […], spetsiaalne imikupiim […], jaemüügiks pakendatud väikelaste toidud pulbrilisel või vedelal kujul […] ning piima ja piimatooteid sisaldavad väikelaste toidud […];

8) imikumähkmed […];

9) tehnilisele ülevaatusele kuuluvad 4 kuni 12 meetri pikkused paadid, jahid ja kaatrid.”

13 Lisaks teatas Tallinna linnavalitsus kirjaga, et müügimaksust on samuti vabastatud sigarettide müük.

14 Määruse nr 45 §-s 13 oli ette nähtud, et määrust rakendatakse alates 1. juunist 2010.

15 Tallinna Linnavolikogu võttis 22. juunil 2010 vastu määruse nr 39 „Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve”. Kõnealust 25. juunil 2010 jõustunud määrust muudeti määrusega nr 45, lisades määrusele § 9^1:

„Müügimaksu kogutakse [2. juuni 1993. aasta] kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 6 lg-s 1 nimetatud ühistranspordi korraldamiseks Tallinna linna territooriumil. Müügimaksust laekuv tulu eraldatakse sihtotstarbeliselt nimetatud eesmärgi täitmiseks.”

16 Tallinna Linnavolikogu võttis 9. septembril 2010 vastu määruse nr 46 „Tallinna linna 2011. aasta eelarve”. Nimetatud määruse § 10 kattus sõnastuselt kõnealuse paragrahviga 9^1.

17 Tallinna Linnavolikogu võttis 15. detsembril 2011 vastu määruse nr 43, millega muudeti määrust nr 45 ja täpsustati, et viimaseks maksustamisperioodiks loetakse 2011. aasta neljas kvartal. Tulenevalt 21. septembri 1994. aasta kohalike maksude seadusega tehtud muudatusest ei ole alates 31. detsembrist 2011 Tallinna linnas müügimaksu enam ette nähtud.

18 Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 6 lõikes 1 on sätestatud:

„Omavalitsusüksuse ülesandeks on korraldada antud vallas või linnas […] valla- või linnasisest ühistransporti […], juhul kui need ülesanded ei ole […] antud kellegi teise täita.”

19 26. jaanuari 2000. aasta ühistranspordiseaduse § 3 lõike 2 punktis 2 on sätestatud:

„(2) Ühistranspordi kavandamise ja korraldamise eesmärk on:

[…]

2) soodustada ühissõidukite eeliskasutamist sõiduautode ja teiste individuaalsõidukitega võrreldes, vähendades sellega transpordi negatiivset mõju keskkonnale ja sellest põhjustatud tervisekahjustusi ning aidates kaasa liiklusõnnetuste ja liiklusummikute ärahoidmisele.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Nagu ilmneb eelotsusetaotlusest, kuulub Statoili tegevusalade hulka vedelkütuse kui aktsiisikauba jaemüük. 20. juulil 2010, 20. oktoobril 2010 ja 25. jaanuaril 2011 deklareeris Statoil müügimaksuga maksustatava käibe, mis tal tekkis kaupade ja teenuste müügist vastavalt 2010. aasta juunis ning sama aasta kolmandas ja neljandas kvartalis.

21 Vastavalt 22. septembril 2010, 26. oktoobril 2010 ja 7. veebruaril 2011 esitas Statoil parandusdeklaratsioonid, milles ta oma varem deklareeritud käibest lahutas aktsiisikauba müügist saadud käibe. Statoil esitas vastavalt 22. septembril 2010, 28. oktoobril 2010 ja 9. veebruaril 2011 Ettevõtlusametile maksu tagastamise taotlused.

22 Ettevõtlusamet jättis 19. oktoobri 2010. aasta, 9. novembri 2010. aasta ja 4. märtsi 2011. aasta otsustega need taotlused rahuldamata. Lisaks määras Ettevõtlusamet viimati nimetatud otsusega Statoilile 2010. aasta neljanda kvartali eest täiendavalt tasumisele kuuluva summa.

23 Statoil esitas 19. novembril 2010 Tallinna Halduskohtule kaebuse, milles sisuliselt palus tühistada Ettevõtlusameti 19. oktoobri ja 9. novembri 2010. aasta otsused ning teha ettekirjutus 22. septembri ja 28. oktoobri 2010. aasta tagastusnõuete täitmise taotluste uueks läbivaatamiseks või nendes tagastusnõuete täitmise taotlustes näidatud enammaksete koheseks tagastamiseks. Kaebuses tugines Statoil eelkõige asjaolule, et määruse nr 45 § 1 lõige 2 on vastuolus liidu õigusega, kuna selle sättega maksustatakse jaekaubanduse valdkonnas müüdud kaubad ja osutatud teenused ning ei kehtestata erandit aktsiisikaupade müügile. Statoil esitas 5. aprillil 2011 samale kohtule sarnase kaebuse Ettevõtlusameti 4. märtsi 2011. aasta otsuse tühistamiseks. Tallinna Halduskohus liitis kaebused.

24 Tallinna Halduskohus tühistas 19. oktoobri 2011. aasta otsusega Ettevõtlusameti kõnealused kolm otsust ja tegi viimasele ettekirjutuse tagastusnõuete täitmise taotluste uueks läbivaatamiseks. Oma otsust põhjendas Tallinna Halduskohus sisuliselt asjaoluga, et müügimaksul puudub erieesmärk direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses.

25 Ettevõtlusamet esitas otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule apellatsioonkaebuse ja väitis eelkõige, et müügimaksu kogutakse konkreetsel eesmärgil, milleks on ühistranspordi edendamine ning seeläbi liikluskoormuse ja keskkonnale avaldatava negatiivse mõju vähendamine; et Tallinna linn kasutab maksust laekuvat tulu ühistranspordi kvaliteedi tõstmiseks ning et maksu eesmärk on nii karistada teatud kaupade või teenuste tarbimist, mis võivad tekitada ühiskonnale kulusid või põhjustada välist negatiivset mõju, kui ka üldistes huvides osutatud teenuseid rahastada.

26 Statoil palus jätta apellatsioonkaebus rahuldamata, leides eelkõige, et kohaldatavates sätetes ette nähtud eesmärk on ühistranspordi korraldamine, mitte aga ühistranspordi edendamine, nagu väidab Ettevõtlusamet.

27 Tallinna Ringkonnakohtu arvates ei pidanud Ettevõtlusamet näitama aktsiisikauba müügilt nõutava maksu kasutamist viidatud erieesmärgi kohaselt muude tõenditega kui need, mis nähtuvad linnaeelarvest. Ringkonnakohus leiab, et käesoleval juhul ei ole alust arvata, et müügimaksust laekunud summasid erieesmärgipäraselt ei kasutatud.

28 Peale selle leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tavaliselt kasutatakse erieesmärgiga maksusid selliste kaupade või teenuste tarbimise eest karistamiseks, mis võivad tekitada ühiskonnale kulusid või põhjustada välist negatiivset mõju, nagu kahjulik mõju keskkonnale, või teatud üldistes huvides teenuste rahastamiseks, nagu turismi, spordi või kultuuri edendamine. Seda liiki makse kasutavad ametivõimud seega tarbija käitumise mõjutamise vahendina, veendes teda taunitavate kulutuste maksustamise abil vältima teatud kaupade kasutamist.

29 Tallinna Ringkonnakohtu hinnangul ei anta Euroopa Kohtu praktikas eelotsusetaotluse esitamise kuupäeva seisuga siiski selget vastust küsimusele, kas kaudsel maksul on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärk, kui maksu kogutakse niisuguse konkreetse ülesande rahastamiseks, mis kohaliku omavalitsuse üksusel lasub seadusest tulenevalt, ning ülesande rahastamine on tagatud ka siis, kui maksu ei kogutaks. Siinkohal märgib ringkonnakohus, et müügimaksust laekunud tulu eraldati tervikuna ühistranspordi korraldamiseks, mis võib vähendada saastet ja suurendada üldist heaolu.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsib vastust ka küsimusele, kas kõnealuse maksu kogumine on õiguspärane ajal, kui maksu erieesmärk ei olnud õigusaktis sõnaselgelt välja toodud, märkides selles osas, et § 9^1 lisati määrusesse nr 45 alles vaidluse esemeks oleva maksustamisperioodi jooksul, nimelt alates 25. juunist 2010.

31 Neil asjaoludel otsustas Tallinna Ringkonnakohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas […] direktiivi 2008/118[…] artikli 1 lõikes 2 sätestatud erieesmärgina saab käsitleda ühistranspordi korraldamise rahastamist kohaliku omavalitsuse üksuse territooriumil, kui sellise ülesande täitmine ja rahastamine on kohaliku omavalitsuse kohustus?

2. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas […] direktiivi 2008/118[…] artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on kooskõlas siseriiklikus õiguses sellise kaudse maksu ettenägemine, mida makstakse aktsiisikauba lõpptarbijale müügilt ja mida kasutatakse üksnes ühistranspordi korraldamiseks, kui ühistranspordi korraldamine on maksu saajaks oleva kohaliku omavalitsuse kohustus, mida tuleb täita sõltumata sellise kaudse maksu olemasolust, ning kogutava maksu suurusest lõpptulemusena ühistranspordi korraldamise rahastamise tase automaatselt ei sõltu, sest ühistranspordi korraldamiseks eraldatava summa suurus on täpselt kindlaks määratud nii, et kui kogutavat kaudset maksu laekub rohkem, väheneb selle võrra avaliku võimu poolt muude rahaliste vahendite eraldamine ühistranspordi korraldamiseks ning vastupidi, kui müügimaksu laekub vähem, tuleb kohaliku omavalitsuse muid rahalisi vahendeid ühistranspordi korraldamiseks selle võrra suurendada, maksu prognoositust erineva laekumise korral on aga võimalik ühistranspordi korraldamiseks tehtavate kulutuste suuruse muutmine kohaliku omavalitsuse eelarve muutmise teel?

3. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas […] direktiivi 2008/118[…] artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on kooskõlas aktsiisikauba täiendav maksustamine kaudse maksuga, mille kasutamise sihtotstarve määratakse kindlaks pärast sellise kaudse maksu maksukohustuse tekkimise aega?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

32 Oma esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellest on võimalik järeldada, et maksul nagu põhikohtuasjas, niivõrd kuivõrd nimetatud maks puudutab aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüüki, on erieesmärk selle sätte tähenduses, kui maksust rahastatakse ühistranspordi korraldamist maksu kehtestanud omavalitsuse territooriumil, kui sellise ülesande täitmine ja rahastamine on maksu olemasolust sõltumata omavalitsuse kohustus ning kui maksulaekumisi on eranditult kasutatud vaid selle ülesande täitmiseks.

33 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest ilmneb, et põhikohtuasi, mis puudutab müügimaksu üksnes osas, milles sellega maksustatakse vedelkütuse jaemüük, põhineb vaieldamatul eeldusel, et kaup kuulub mõiste „aktsiisikaup" alla direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 1 tähenduses. Vajaduse korral peab eelotsusetaotluse esitanud kohus seda asjaolu kontrollima. Kuna Euroopa Kohus on igal juhul kohustatud tegema otsuse nendest faktilistest ja õiguslikest kaalutlustest lähtudes, mis on esitatud eelotsusetaotluses (vt kohtuotsused B., C-306/09, EU:C:2010:626, punkt 47, ja Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, punkt 38), lähtub kohus käesolevas asjas oma analüüsis samast eeldusest.

34 Lisaks, kuigi direktiiv 2008/118, mis ainsana on *ratione temporis* põhikohtuasjas kohaldatav, tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 92/12 alates 1. aprillist 2010, selgub direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 ning direktiivi 92/12 artikli 3 lõike 2 sõnastusest, et need sätted ei ole sisuliselt erinevad. Sellest tuleb järeldada, et viimati nimetatud sätet puudutav Euroopa Kohtu praktika on kohaldatav ka direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 suhtes.

35 Viimati nimetatud direktiivi artikli 1 lõigete 1 ja 2 koos tõlgendamisel selgub, et selle direktiivi tähenduses aktsiisikaupa saab lisaks direktiivis ette nähtud aktsiisile ka muul viisil kaudselt maksustada, kui niisugusel maksustamisel on esiteks üks või mitu erieesmärki ning teiseks on see kooskõlas aktsiisi ja käibemaksu puhul kohaldatavate liidu maksustamiseeskirjadega maksubaasi ning maksu arvutamise, sissenõudmise ja järelevalve kohta, arvestades, et nende eeskirjade alla ei kuulu maksuvabastusi käsitlevad sätted.

36 Nagu tuleneb direktiivi artikli 1 lõike 2 sõnastusest enesest, on need kaks tingimust, mille eesmärk on vältida kaudseid lisamakse, mis sobimatult takistaksid kaubandust, kumulatiivsed (vt analoogia alusel kohtuotsus Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Mis puudutab neist esimest tingimust, mis on ainus, millele eelotsuse küsimustes viidatakse, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et erieesmärk direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses lähtub muudest kui puhtalt eelarve huvidest (vt analoogia alusel kohtuotsused komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 19, ning Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Siiski, kuna igal maksul on tingimata eelarveline eesmärk, siis pelgalt asjaolust, et maksul on eelarveline eesmärk, iseenesest ei piisa – vastasel juhul muudaks see direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 sisutühjaks – selleks, et välistada järeldust, et maksul võib samuti olla erieesmärk selle sätte tähenduses (vt analoogia alusel kohtuotsus Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Seega, kui maksutulu eelnevalt kindlaks määratud sihtotstarve, mis seisneb kohalike omavalitsuste poolt neile antud ülesannete rahastamises, võib kujutada endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, et tuvastada erieesmärgi olemasolu, ei saa niisugune sihtotstarve, mis on pelgalt liikmesriigi eelarve

sisemise korraldamise viis, sellisena endast kujutada piisavat tingimust, kuna iga liikmesriik võib ette näha, et maksutulu, hoolimata taotletavast eesmärgist, suunatakse konkreetsete kulutuste rahastamiseks. Vastupidisel juhul võiks iga eesmärki pidada erieesmärgiks direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses, mis võtaks direktiiviga kehtestatud ühtlustatud aktsiisilt kogu kasuliku mõju ja läheks vastuollu põhimõttega, mille kohaselt tuleb sellist erinormi nagu nimetatud artikli 1 lõiget 2 tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel kohtuotsus Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

40 Järelikult ei saa selle sätte tähenduses erieesmärgi olemasolu tõendada pelgalt asjaoluga, et vastavat maksutulu kasutatakse sihtotstarbeliselt omavalitsusüksusel konkreetses valdkonnas lasuvate üldiste kulutuste rahastamiseks. Vastasel juhul ei ole väidetavat erieesmärki võimalik eristada puhtalt eelarvelisest eesmärgist.

41 Selleks et aktsiisikauba maksustamisest saadud maksutulu sihtotstarbest saaks järeldada, et maksul on erieesmärk sama sätte tähenduses, on tarvilik, et kõnealuse maksu enesega soovitakse tagada viidatud erieesmärgi täitmine, ning seega, et esineks otsene seos maksutulu kasutamise ja kõnealuse erieesmärgi vahel (vt selle kohta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 30).

42 Kui puudub niisugune maksutulu eelnevalt kindlaks määratud sihtotstarbe mehhanism, siis saab aktsiisikaubale kehtestatud maksu käsitada maksuna, millel on direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärk, vaid juhul, kui see on tema struktuuri, eelkõige maksustatavat valdkonda või maksumäära arvestades kujundatud selliselt, et mõjutada maksumaksja tegevust nii, et see võimaldaks viidatud erieesmärgi ellu viia, näiteks kõrgelt maksustada asjaomaseid kaupu, et vähendada nende tarbimist (vt selle kohta kohtuotsus Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 32).

43 Käesoleval juhul ilmneb eelotsusetaotlusest, et tulu, mis laekus müügimaksust, mida Tallinna linna territooriumil koguti enamikult lõpptarbijale müüdud kaupadelt ja osutatud teenustelt, suunas Tallinna linn oma kohustuse korraldada linna territooriumil ühistransporti rahastamiseks – kohustus, mis tuleneb kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse § 6 lõikest 1 –, kusjuures maksutulu kasutati eranditult vaid sel eesmärgil.

44 Kuigi nimetatud seik võib tõepoolest kujutada endast asjaolu, mida tuleb arvesse võtta, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 39 meenutatud kohtupraktikale tuvastada direktiivi 2008/118 artikli 1 lõike 2 tähenduses erieesmärgi olemasolu, tuleb siiski tõdeda, et selline maksutulu sihtotstarve on seotud Tallinna linnal lasuvate üldiste kuludega, mis ei sõltu põhikohtuasjas kõne all oleva maksu olemasolust. Üldisi kulusid saab rahastada mis tahes liiki maksu tuludest. Seega ei saa viidatud erieesmärki, nimelt ühistranspordi korraldamise rahastamist Tallinna linna territooriumil, eristada puhtalt eelarvelisest eesmärgist.

45 Lisaks, isegi kui lugeda tõendatuks esiteks Ettevõtlusameti ja Kreeka valitsuse väide, et sisuliselt on müügimaksu – niivõrd kuivõrd sellega maksustatakse aktsiisikaubaks olevat vedelkütust – eesmärk ühistranspordi tõhusa korraldamise teel kaitsta keskkonda ja rahvatervist, ning kui teiseks ei ole seejuures ka tegemist pelkade üldiste kuludega, mida saab rahastada mis tahes liiki maksu tuludest (vt selle kohta seoses tervishoiukuludega üldiselt kohtuotsus Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 31), tuleb märkida, et siseriiklikes õigusnormides, mis on põhikohtuasjas kõne all, ei sätestata mingit mehhanismi, mis näeks ette müügimaksust – niivõrd kuivõrd sellega maksustatakse aktsiisikaubaks olevat vedelkütust – laekuva tulu sihtotstarbelise kasutamise keskkonna või rahvatervisega seotud eesmärkidel. Selles osas ei saa pelgalt asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olevat maksutulu kasutatakse ühistranspordi korraldamiseks, lugeda niisuguseks, mis võimaldab tuvastada käesoleva kohtuotsuse punktis 41 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses otsese seose nimetatud maksutulu kasutamise ning keskkonna ja rahvatervisega seotud eesmärkide vahel.

46 Lisaks ei ilmne Euroopa Kohtul olevast toimikust, liiati ei ole kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades väidetud, et müügimaks – niivõrd kuivõrd sellega maksustatakse aktsiisikaubaks olevat vedelkütust – vastab käesoleva kohtuotsuse punktis 42 meenutatud tingimustele, nimelt et maks on oma struktuurilt kujundatud selliselt, et pärssida maksumaksja tahet kasutada vastavat kütust või ajendada maksumaksjat valima käitumise, millega kaasneb keskkonnale või rahvatervisele vähem kahjulik mõju kui käitumise puhul, mille maksumaksja valiks maksu puudumisel.

47 Kõigist eeltoodud kaalutlustest ilmneb, et esimesele ja teisele küsimusele tuleb vastata, et direktiivi 2008/118 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellest ei ole võimalik järeldada, et maksul nagu põhikohtuasjas, niivõrd kuivõrd nimetatud maks puudutab aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüüki, on erieesmärk selle sätte tähenduses, kui maksust rahastatakse ühistranspordi korraldamist maksu kehtestanud omavalitsuse territooriumil ning kui sellise ülesande täitmine ja rahastamine on maksu olemasolust sõltumata omavalitsuse kohustus, isegi kui maksulaekumisi on eranditult kasutatud vaid selle ülesande täitmiseks. Järelikult tuleb nimetatud sätet tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse maks aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüügile.

Kolmas küsimus

48 Arvestades vastust esimesele ja teisele küsimusele, ei ole vaja kolmandale küsimusele vastata.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/112/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellest ei ole võimalik järeldada, et maksul nagu põhikohtuasjas, niivõrd kuivõrd nimetatud maks puudutab aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüüki, on erieesmärk selle sätte tähenduses, kui maksust rahastatakse ühistranspordi korraldamist maksu kehtestanud omavalitsuse territooriumil ning kui sellise ülesande täitmine ja rahastamine on maksu olemasolust sõltumata omavalitsuse kohustus, isegi kui maksulaekumisi on eranditult kasutatud vaid selle ülesande täitmiseks. Järelikult tuleb nimetatud sätet tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid, millega kehtestatakse maks aktsiisikaubaks oleva vedelkütuse jaemüügile.

Allkirjad