Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

5 päivänä maaliskuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Välilliset verot — Valmisteverot — Direktiivi 2008/118/EY — 1 artiklan 2 kohta — Valmisteveron alainen nestemäinen polttoaine — Vähittäismyynnistä kannettava vero — Erityistarkoituksen käsite — Ennalta määrätty kohdentaminen — Julkisen liikenteen järjestäminen kaupungin alueella

Asiassa C-553/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tallinna ringkonnakohus (Viro) on esittänyt 15.10.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.10.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Tallinna Ettevõtlusamet

vastaan

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Tallinna Ettevõtlusamet, edustajanaan advokaat T. Pikamäe,

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS, edustajinaan advokaat C. Ginter ja advokaat V. Puolakainen,

— Kreikan hallitus, asiamiehenään I. Bakopoulos,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Grønfeldt ja L. Naaber-Kivisoo,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: viro.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) 1 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinnan elinkeinovirasto, jäljempänä Ettevõtlusamet) ja Statoil Fuel & Retail Eesti AS (jäljempänä Statoil) ja joka koskee sellaisen myyntiveron palauttamista, jonka kyseinen yhtiö maksoi vuosina 2010 ja 2011.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2008/118 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee seuraavien tavaroiden (jäljempänä ’valmisteveron alaiset tavarat’) kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa:

a) [energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003 annetun neuvoston] direktiivin 2003/96/EY [(EUVL L 283, s. 51)] soveltamisalaan kuuluvat energiatuotteet ja sähkö;

- -

2. Jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista, jos nämä verot ovat valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien yhteisön verosääntöjen mukaisia, verovapautuksia koskevat säännökset pois lukien.

- -”

4 Direktiivin 2008/118 47 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan seuraavaa: ”Kumotaan [valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston] direktiivi 92/12/ETY [(EYVL L 76, s. 1)] 1 päivästä huhtikuuta 2010.”

5 Direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”[Valmisteveron alaisista] tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta [oikeammin verosaatavan syntymistä] ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.”

Viron oikeus

6 Pääasiaan sovellettavassa versiossaan paikallisista veroista 21.9.1994 annetussa laissa (kohalike maksude seadus) sallittiin muun muassa paikallisten julkisyhteisöjen ottaa käyttöön vero sen 8 §:ssä säädetyin edellytyksin. Kyseisessä pykälässä, jonka otsikko oli ”Myyntivero”, säädettiin seuraavaa:

”(1) Myyntiveroa maksavat yksityiset elinkeinonharjoittajat ja oikeushenkilöt, joilla on elinkeinon harjoittamista koskeva lupa kunnan tai kaupungin alueella. Myyntiveroa maksavat toimipaikkakohtaisesti [11.2.2004 annetussa] kauppalaissa [kaubandustegevuse seadus] tarkoitetut kauppiaat, jotka on kirjattu kaupparekisteriin ja jotka toimivat vähittäiskaupassa, ravitsemustoiminnassa tai palvelualalla.

(2) Myyntivero kannetaan verovelvollisen kunnan tai kaupungin alueella myymien tavaroiden tai palvelujen kauppahinnasta ilmenevästä arvosta. Tässä laissa tarkoitettu kauppahinta on liikevaihtoverolaissa vahvistetun verollisen liikevaihdon verotusarvo ilman myyntiveroa.

(3) Myyntiveron verokannan vahvistaa kunnan- tai kaupunginvaltuusto, mutta se saa olla enintään 1 prosenttia tavaroiden ja palvelujen 2 momentissa tarkoitetusta kauppahinnasta ilmenevästä arvosta.

- -

(6) Kunnan tai kaupungin hallintoelimet ovat toimivaltaisia myöntämään helpotuksia ja vapautuksia myyntiverosta kunnan- tai kaupunginvaltuuston vahvistamien edellytysten ja menettelyjen mukaisesti.”

7 Kyseinen 8 § kumottiin 1.1.2012 lukien, ja kyseisestä päivämäärästä lähtien myyntiveroa koskevia säännöksiä ei enää ole.

8 Tallinna Linnavolikogu (Tallinnan kaupunginvaltuusto) antoi 17.12.2009 myyntiveroa Tallinnan kaupungissa koskevan asetuksen nro 45 (müügimaks Tallinnas). Kyseistä asetusta muutettiin Tallinna Linnavolikogun 8.4.2010 antamalla asetuksella nro 22 (jäljempänä asetus nro 45).

9 Asetuksen nro 45 1 §:ssä, jonka otsikko oli ”Veron nimi ja kohde”, säädettiin seuraavaa:

”(1) Tällä asetuksella otetaan käyttöön myyntivero Tallinnan kaupungissa.

(2) Myyntivero kannetaan tavaroista ja palveluista, jotka asetuksen 2 §:n edellytykset täyttävä verovelvollinen myy tai suorittaa Tallinnan kaupungin alueella sijaitsevassa toimipaikassa tai tällaisesta toimipaikasta luonnollisille henkilöille (poikkeuksena myynti tai suoritukset yksityisille elinkeinonharjoittajille, jotka hankkivat tavaroita tai palveluja yritystoimintaansa varten) vähittäiskaupassa, ravitsemustoiminnassa tai palvelualalla.”

10 Saman asetuksen 2 §:ssä, jonka otsikko oli ”Verovelvollinen”, säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisia ovat [11.2.2004 annetussa] kauppalaissa - - tarkoitetut kauppiaat, jotka täyttävät kaikki seuraavat edellytykset:

1) Kauppias on kirjattu kaupparekisteriin.

2) Kauppiaan toimipaikka sijaitsee kaupparekisteriin sisältyvien tietojen mukaan Tallinnan kaupungin alueella.

3) Kauppias työskentelee vähittäiskaupassa, ravitsemustoiminnassa tai palvelualalla.”

11 Asetuksen nro 45 4 §:ssä vahvistettiin myyntiveron suuruudeksi 1 prosentti kyseisen asetuksen 1 §:n 2 momentissa tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen verotusarvosta.

12 Kyseisen asetuksen 5 §:ssä, jonka otsikko on ”Verovapautukset”, säädettiin seuraavaa:

”Seuraavantyyppisistä tavaroista ja palveluista ei tarvitse maksaa myyntiveroa:

1) sähköisen kaupankäynnin välityksellä myytävät tavarat ja palvelut

2) jakeluverkon välityksellä myytävä sähkö- ja lämpöenergia, maakaasu ja vesi

3) laiva-, ilma-alus-, juna- tai linja-automatkan aikana myydyt tavarat ja palvelut, kun matka alkaa Tallinnan kaupungin alueen ulkopuolelta tai päättyy sinne tai kun laiva, ilma-alus, juna tai linja-auto pysyy matkan aikana Tallinnan kaupungin alueen ulkopuolella

4) kaikki lääkkeet, ehkäisyvälineet, terveydenhoito- ja hygieniatuotteet, lääketieteelliset laitteet ja lääketieteelliset apuvälineet, jotka mainitaan sosiaaliministeriön 4.12.2006 antamalla asetuksella nro 63 vahvistetussa luettelossa - -

5) ruokaleipä, jossa ei ole lisättyä hunajaa, munaa, juustoa tai hedelmää - -

6) maito, kerma, kirnumaito ja kirnupiimä, juoksetettu maito ja kerma, jogurtti, kefiiri ja muu käynyt tai hapatettu maito ja kerma - - paitsi jauheena, rakeina tai muussa kiinteässä muodossa - -

7) pikkulastenruoiksi tarkoitetut homogenoidut valmisteet soseena - -, erikoismaito vauvoille - -, pikkulasten ravinnoksi tarkoitetut valmisteet vähittäismyyntipakkauksissa jauheena tai nestemäisenä - - sekä pikkulastenruoat, jotka sisältävät maitoa ja maitotuotteita - -

8) vauvanvaipat - -

9) veneet, huvipurret ja pikaveneet, joiden pituus on 4-12 metriä ja jotka on katsastettava.”

13 Tallinnan kaupunki ilmoitti lisäksi kirjeitse, että savukkeiden myynti oli myös vapautettu myyntiverosta.

14 Asetuksen nro 45 13 §:ssä säädettiin, että sitä sovellettiin 1.6.2010 alkaen.

15 Tallinna Linnavolikogu antoi 22.6.2010 asetuksen nro 39 Tallinnan kaupungin vuoden 2010 talousarvion muuttamisesta ja ensimmäisestä lisätalousarviosta (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Kyseisellä asetuksella, joka tuli voimaan 25.6.2010, muutettiin asetusta nro 45 lisäämällä siihen seuraava 9^{1} §:

”Myyntiveroa kannetaan paikallisten julkisyhteisöjen organisaatiosta 2.6.1993 annetun lain [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, jäljempänä paikallisten julkisyhteisöjen organisaatiosta annettu laki)] 6 §:n 1 momentissa tarkoitetun julkisen liikenteen järjestämiseksi Tallinnan kaupungin alueella. Myyntiverosta saatavat tulot osoitetaan nimenomaisesti tähän tarkoitukseen.”

16 Tallinna Linnavolikogu antoi 9.9.2010 asetuksen nro 46, joka koski Tallinnan kaupungin talousarviota vuodeksi 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Kyseisen asetuksen 10 §:ssä toistetaan edellä mainitun 9^{1} §:n sanamuoto.

17 Tallinna Linnavolikogu antoi 15.12.2011 asetuksen nro 43, joka koski asetuksen nro 45 muuttamista, ja täsmensi, että viimeinen verokausi olisi vuoden 2011 viimeinen vuosineljännes. Tallinnan kaupungissa ei enää 31.12.2011 lähtien ole myyntiveroa paikallisista veroista 21.9.1994 annettuun lakiin tehdyn muutoksen mukaisesti.

18 Paikallisten julkisyhteisöjen organisaatiosta annetun lain 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Paikallisten julkisyhteisöjen tehtävänä on järjestää kunnan tai kaupungin alueella - - julkinen liikenne kunnassa tai kaupungissa - -, jos näiden tehtävien toteuttamista ei ole annettu jollekin muulle.”

19 Julkisesta liikenteestä 26.1.2000 annetun lain (ühistranspordi seadus) 3 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”(2) Julkisen liikenteen suunnittelun ja järjestämisen tavoitteena on:

- -

2) edistää julkisten liikennevälineiden ensisijaista käyttöä yksityisautoihin ja muihin yksityisajoneuvoihin nähden ja vähentää tällä tavoin liikenteen kielteistä ympäristövaikutusta ja siitä aiheutuvia terveyshaittoja sekä myötävaikuttaa liikenneonnettomuuksien ja -ruuhkien estämiseen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, Statoilin toimintaan kuuluu valmisteveron alaisen nestemäisen polttoaineen vähittäismyynti. Se ilmoitti 20.7.2010, 20.10.2010 ja 25.1.2011 liikevaihdon, jonka se oli saanut myyntiveron alaisten tavaroiden ja palvelujen myynnistä vuoden 2010 kesäkuussa sekä saman vuoden kolmannella ja neljännellä vuosineljänneksellä.

21 Statoil esitti 22.9.2010, 26.10.2010 ja 7.2.2011 oikaistut ilmoitukset, joissa se vähensi aikaisemmin ilmoitetusta liikevaihdostaan valmisteveron alaisten tuotteiden myynnistä saadun liikevaihdon. Se teki vastaavasti 22.9.2010, 28.10.2010 ja 9.2.2011 myyntiveron palauttamisvaatimukset Ettevõtlusametille.

22 Ettevõtlusamet hylkäsi kyseiset vaatimukset 19.10.2010, 9.11.2010 ja 4.3.2011 tekemillään päätöksillä. Viimeksi mainitulla päätöksellä Ettevõtlusamet vahvisti niin ikään, että Statoilin oli maksettava lisäsumma vuoden 2010 viimeiseltä vuosineljännekseltä.

23 Statoil nosti 19.11.2010 Tallinna halduskohusissa (Tallinnan hallintotuomioistuin) kanteen, jossa vaadittiin lähinnä Ettevõtlusametin 19.10. ja 9.11.2010 tekemien päätösten kumoamista ja 22.9. ja 28.10.2010 tehtyjen palauttamisvaatimusten uudelleen tarkasteluun velvoittamista tai kyseisissä palauttamisvaatimuksissa mainitun liikaa kannetun määrän välitöntä palauttamista. Kanteessaan Statoil vetosi muun muassa siihen, että asetuksen nro 45 1 §:n 2 momentti oli unionin oikeuden vastainen, koska sen mukaan tavaroiden ja palvelujen myynnistä vähittäiskaupassa oli maksettava veroa eikä siinä tehty poikkeusta valmisteveron alaisten tuotteiden myynnin osalta. Statoil nosti 5.4.2011 samassa tuomioistuimessa samankaltaisen kanteen, joka koski Ettevõtlusametin 4.3.2011 tekemää päätöstä. Tallinna halduskohus yhdisti nämä kanteet.

24 Tallinna halduskohus kumosi 19.10.2011 antamallaan ratkaisulla Ettevõtlusametin edellä mainitut kolme päätöstä ja velvoitti tämän tarkastelemaan asianomaisia palauttamisvaatimuksia uudelleen. Ratkaisunsa tueksi Tallinna halduskohus nojautui lähinnä siihen, että myyntiverolla ei voida katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua erityistarkoitusta.

25 Ettevõtlusamet valitti edellä mainitusta ratkaisusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja väitti muun muassa, että myyntiveroa kannetaan konkreettisessa tarkoituksessa, joka on julkisen liikenteen edistäminen ja näin ollen tieliikenteen määrän ja sen kielteisen ympäristövaikutuksen vähentäminen, että Tallinnan kaupunki käyttää tästä verosta saatavan tulon julkisen liikenteen laadun parantamiseen ja että kyseisellä verolla pyritään sekä sanktioimaan tiettyjen tavaroiden ja palvelujen, jotka voivat aiheuttaa kustannuksia yhteiskunnalle tai joilla on kielteisiä ulkoisvaikutuksia, kulutusta että rahoittamaan yleisen edun mukaisia palveluja.

26 Statoil vaati valituksen hylkäämistä ja väitti erityisesti, että sovellettavassa säännöstössä säädetty tarkoitus on julkisen liikenteen järjestäminen eikä sen edistäminen, kuten Ettevõtlusamet väittää.

27 Tallinna ringkonnakohus (Tallinnan muutoksenhakutuomioistuin) katsoo, että sen osoittamiseksi, että valmisteveron alaisista tuotteista kannettua veroa käytettiin mainitun erityistarkoituksen mukaisesti, Ettevõtlusametin ei tarvitse esittää muita todisteita kuin kaupungin talousarvioon perustuvat todisteet. Se toteaa, ettei käsiteltävässä asiassa ole mitään syytä olettaa, ettei myyntiverosta saatuja määriä olisi käytetty tämän erityistarkoituksen mukaisesti.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että veroja, joilla on erityistarkoitus, käytetään yleensä tiettyjen sellaisten tavaroiden ja palvelujen kulutuksen kalliimmaksi tekemiseen, jotka voivat aiheuttaa kustannuksia yhteiskunnalle tai joilla on haitallisten ympäristövaikutusten kaltaisia kielteisiä ulkoisvaikutuksia, tai matkailun, urheilun tai kulttuurin edistämisen kaltaisten yleisen edun mukaisten tiettyjen palvelujen rahoittamiseen. Tämäntyyppiset verot ovat siis keino, jota viranomaiset käyttävät vaikuttaakseen kuluttajien käyttäytymiseen kannustamalla näitä välttämään tiettyjen tavaroiden käyttöä tällaisia veroja paheksuttavaan kulutukseen soveltamalla.

29 Tallinna ringkonnakohusin mukaan sen ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyn päätöksen tekopäivänä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei kuitenkaan ollut vielä annettu selvää vastausta kysymykseen siitä, onko välillisellä verolla direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus, jos vero kannetaan paikalliselle julkisyhteisölle lain mukaan kuuluvan sellaisen konkreettisen tehtävän rahoittamiseksi, josta huolehditaan myös, vaikka kyseistä veroa ei kanneta. Kyseinen tuomioistuin toteaa tästä, että kaikki myyntiverosta saadut tulot kohdennettiin julkisen liikenteen järjestämiseen, mikä saattaa vähentää saastumista ja lisätä yleistä hyvinvointia.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi kyseisen veron kantamisen lainmukaisuutta sen ajanjakson aikana, jona kyseisen veron erityistarkoituksesta ei nimenomaisesti säädetty missään oikeussäännössä, ja se toteaa tästä, että 9^1 § lisättiin asetukseen nro 45 vasta riidan kohteena olevan verokauden aikana eli 25.6.2010 lähtien.

31 Tässä tilanteessa Tallinna ringkonnakohus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko julkisen liikenteen järjestämisen rahoittamista paikallisen julkisyhteisön alueella pitää - - direktiivin [2008/118] 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna erityistarkoituksena, jos tällaisen tehtävän täyttäminen ja rahoittaminen kuuluvat paikallisen julkisyhteisön velvoitteisiin?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko - - direktiivin [2008/118] 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että on tämän säännöksen mukaista säätää kansallisessa oikeudessa välillisestä verosta, joka suoritetaan valmisteveron alaisen tavaran myynnistä loppukuluttajalle ja josta saadut tulot käytetään yksinomaan julkisen liikenteen järjestämiseen, jos julkisen liikenteen järjestäminen on veronsaajana olevan paikallisen julkisyhteisön velvoite, joka tämän on täytettävä tällaisen välillisen veron olemassaolosta riippumatta, ja jos julkisen liikenteen järjestämisen rahoituksen määrä ei viime kädessä perustu automaattisesti kyseisestä verosta saatavien tulojen määrään, koska julkisen liikenteen järjestämiseen osoitetun rahamäärän suuruus on vahvistettu tarkasti, joten jos välillisistä veroista saadut tulot ovat suuremmat, viranomaiset

varaavat vastaavasti vähemmän muita rahoitusvaroja julkisen liikenteen järjestämiseen, ja päinvastoin, jos myyntiveroa kertyy vähemmän, paikallisen julkisyhteisön on vastaavasti lisättävä muita rahoitusvaroja julkisen liikenteen järjestämiseksi, mutta verotulojen poiketessa ennusteista on mahdollista muuttaa julkisen liikenteen järjestämiseen varattujen menojen määrää muuttamalla paikallisen julkisyhteisön talousarviota?

3) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko - - direktiivin [2008/118] 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että on tämän säännöksen mukaista kantaa valmisteveron alaisesta tavarasta lisäksi välillistä veroa, jonka tarkoitus vahvistetaan sen jälkeen, kun velvollisuus tämän veron maksamiseen on syntynyt?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

32 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sen perusteella voidaan katsoa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero kohdistuu valmisteveron alaisen nestemäisen polttoaineen vähittäismyyntiin, sillä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, kun sillä pyritään rahoittamaan kyseisen veron asettaneen julkisyhteisön alueella julkisen liikenteen järjestäminen, joka on tehtävä, joka kyseisen julkisyhteisön on edellä mainitun veron olemassaolosta riippumatta täytettävä ja rahoitettava, ja kun kyseisellä verolla saatavia tuloja käytetään yksinomaan tämän toiminnan toteuttamiseksi.

33 Ennakkohuomiona on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että pääasia, joka koskee myyntiveroa vain siltä osin kuin se on kannettu nestemäisen polttoaineen vähittäismyynnistä, perustuu kiistattomaan olettamaan siitä, että tämä tuote kuuluu direktiivin 2008/118 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”valmisteveron alainen tavara” soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarvittaessa varmistettava tämä seikka. Koska unionin tuomioistuimen on joka tapauksessa otettava asiaan kantaa ennakkoratkaisupyynnössä esitetyn tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevan kuvauksen perusteella (ks. tuomio B., C-306/09, EU:C:2010:626, 47 kohta ja tuomio Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, 38 kohta), se ottaa käsiteltävässä asiassa lähtökohdakseen saman olettaman analyysinsa tekemiseksi.

34 On lisäksi todettava, että vaikka direktiivillä 2008/118, joka on ainoa, jota voidaan soveltaa ajallisesti pääasiassa, on 1.4.2010 lähtien kumottu ja korvattu direktiivi 92/12, direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan ja direktiivin 92/12 3 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, ettei kyseisten säännösten sisältö juurikaan poikkea toisistaan. Tästä on pääteltävä, että viimeksi mainittua säännöstä koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan osalta.

35 Kun viimeksi mainitun direktiivin 1 artiklan 1 ja 2 kohtaa tarkastellaan yhdessä, on todettava, että tavaroista, jotka ovat kyseisen direktiivin perusteella valmisteveron alaisia, voidaan kantaa myös muita välillisiä veroja kuin asianomaisella direktiivillä käyttöön otettua valmisteveroa, jos yhtäältä kyseinen vero kannetaan yhtä tai useaa erityistarkoitusta varten ja jos toisaalta se on valmisteveron tai arvonlisäveron veron perusteen määräämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien unionin verotussääntöjen mukainen, verovapautuksia koskevat säännökset pois lukien.

36 Nämä kaksi edellytystä, joiden tarkoituksena on välttää se, että muilla välillisillä veroilla rajoitettaisiin aiheettomasti kauppaa, ovat – kuten käy ilmi kyseisen direktiivin 1 artiklan 2 kohdan sanamuodosta – luonteeltaan kumulatiivisia (ks. analogisesti tuomio Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Kyseisistä edellytyksistä ensimmäisen, jota esitetyt ennakkoratkaisukysymykset yksinomaan koskevat, osalta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus on muu kuin pelkästään julkistaloudellinen tarkoitus (ks. analogisesti tuomio komissio v. Ranska, C-434/97, EU:C:2000:98, 19 kohta ja tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Koska kuitenkin kaikilla veroilla on välttämättä julkistaloudellinen tarkoitus, pelkästään se seikka, että verolla on julkistaloudellinen tavoite, ei voi itsessään riittää sulkemaan pois sitä, että tällä verolla voitaisiin katsoa olevan myös mainitussa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, tai muuten direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdan sisältö tehtäisiin täysin merkityksettömäksi (ks. analogisesti tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Vaikka verosta saatavien tulojen ennalta määrätty kohdentaminen paikallishallintoviranomaisille siirretyn toimivallan käytön rahoittamiseen siis saattaa olla seikka, joka on otettava huomioon selvitettäessä, onko kyseessä erityistarkoitus, tällainen kohdentaminen, joka on pelkästään jäsenvaltion talousarvion sisäisen organisoinnin tapa, ei voi sellaisenaan olla riittävä edellytys, koska tavoitellusta tarkoituksesta riippumatta kaikki jäsenvaltiot voivat päättää määrätä verosta saatavien tulojen kohdentamisesta tiettyjen menojen rahoittamiseen. Muussa tapauksessa kaikkien tarkoitusten voitaisiin katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla erityisiä, mikä poistaisi tällä direktiivillä perustetulta yhdenmukaistetulta valmisteverolta kokonaan tehokkaan vaikutuksen ja olisi vastoin periaatetta, jonka mukaan kyseisen 1 artiklan 2 kohdan kaltaista poikkeussäännöstä on tulkittava suppeasti (ks. analogisesti tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Kyseisessä säännöksessä tarkoitetun erityistarkoituksen olemassaoloa ei näin ollen voida osoittaa yksinomaan sillä, että tarkastellun veron tulot kohdennetaan sellaisten yleisten menojen rahoittamiseen, joista julkisyhteisön on tietyllä alalla vastattava. Päinvastaisessa tapauksessa kyseistä väitettyä erityistarkoitusta ei voitaisi erottaa pelkästään julkistaloudellisesta tarkoituksesta.

41 Jotta valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvasta verosta saatavan tulon ennalta määrätyn kohdentamisen perusteella voitaisiin katsoa, että kyseisellä verolla on samassa säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, asianomaisella verolla itsellään on pyrittävä varmistamaan mainitun erityistarkoituksen toteutuminen ja verotulojen käytön ja kyseisen erityistarkoituksen välillä on siis oltava suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 30 kohta).

42 Jos tällaista verotulojen ennalta määrättyä kohdentamisjärjestelmää ei ole olemassa, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistetulla verolla voidaan katsoa olevan direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu erityistarkoitus vain, jos tämä vero on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta niin, että se vaikuttaa verovelvollisen käyttäytymiseen siten, että sillä mahdollistetaan mainitun erityistarkoituksen toteuttaminen esimerkiksi verottamalla suuresti asianomaisia tuotteita niiden kulutuksen hillitsemiseksi (ks. vastaavasti tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 32 kohta).

43 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että Tallinnan kaupunki on kohdentanut myyntiveron, jota sitä paitsi kannetaan useimmista Tallinnan kaupungin alueella loppukuluttajille myydyistä tavaroista ja palveluista, tulot sen rahoittamiseen, että se käyttää paikallisten julkisyhteisöjen organisoinnista annetun lain 6 §:n 1 momentissa annettua toimivaltaansa julkisen liikenteen järjestämiseen alueellaan, ja niitä on käytetty yksinomaan tätä tarkoitusta varten.

44 Vaikka tämä seikka todella voisi olla huomioon otettava tekijä direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun erityistarkoituksen olemassaolon yksilöimiseksi tämän tuomion 39 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, on kuitenkin todettava, että tämä kohdentaminen liittyy Tallinnan kaupungille pääasiassa kyseessä olevan veron olemassaolosta

riippumatta kuuluviin yleisiin menoihin. Tällaisia yleisiä menoja voidaan rahoittaa kaikentyyppisillä verotuloilla. Mainittua erityistarkoitusta eli julkisen liikenteen järjestämisen rahoittamista Tallinnan kaupungin alueella ei näin ollen voida erottaa pelkästään julkistaloudellisesta tarkoituksesta.

45 On lisäksi todettava, että vaikka katsottaisiin toteen näytetyksi yhtäältä Ettevõtlusametin ja Kreikan hallituksen väite, jonka mukaan on lähinnä niin, että koska myyntivero kohdistuu valmisteveron alaisiin nestemäisiin polttoaineisiin, sillä pyritään julkinen liikenne tehokkaasti järjestämällä suojelemaan ympäristöä ja kansanterveyttä, ja toisaalta se, että tässä ei ole kyse yksinomaan yleisistä menoista, jotka voidaan rahoittaa kaikentyyppisillä verotuloilla (ks. vastaavasti terveydenhuoltomenojen osalta yleisesti tuomio Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, 31 kohta), on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä minkäänlaisesta kyseisestä verosta saatavien tulojen ennalta määrätystä kohdentamisjärjestelmästä – siltä osin kuin se kohdistuu valmisteveron alaisiin nestemäisiin polttoaineisiin – tällaisiin ympäristöä koskeviin tai kansanterveydellisiin tarkoituksiin. Tästä on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan verotulojen pelkän julkisen liikenteen järjestämiseen kohdentamisen ei voida katsoa mahdollistavan tämän tuomion 41 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetun suoran yhteyden osoittamista kyseisestä verosta saatavien tulojen käytön ja näiden ympäristöä ja kansanterveyttä koskevien tavoitteiden välillä.

46 Unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistosta ei myöskään ilmene eikä sille esitetyissä kirjallisissa huomautuksissa ole myöskään väitetty, että sikäli kuin myyntivero kohdistuu valmisteveron alaisiin nestemäisiin polttoaineisin, sillä vastataan tämän tuomion 42 kohdassa mainittuihin edellytyksiin eli siihen, että se on suunniteltu rakenteensa puolesta siten, että sillä voidaan saada verovelvolliset jättämään käyttämättä kyseisiä polttoaineita tai että sillä rohkaistaan näitä omaksumaan käyttäytymistapa, jonka vaikutukset ovat vähemmän haitallisia ympäristölle tai kansanterveydelle kuin käyttäytymistavan, jonka kyseiset verovelvolliset omaksuvat ilman kyseistä veroa.

47 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/118 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sen perusteella ei voida katsoa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero kohdistuu valmisteveron alaisen nestemäisen polttoaineen vähittäismyyntiin, sillä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, kun sillä pyritään rahoittamaan kyseisen veron asettaneen julkisyhteisön alueella julkisen liikenteen järjestäminen, joka on tehtävä, joka kyseisen julkisyhteisön on edellä mainitun veron olemassaolosta riippumatta täytettävä ja rahoitettava, vaikka kyseisellä verolla saatavia tuloja on käytetty yksinomaan tämän toiminnan toteuttamiseksi. Kyseistä säännöstä on näin ollen tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla otetaan käyttöön tällainen valmisteveron alaisten nestemäisten polttoaineiden vähittäismyynnistä kannettava vero.

Kolmas kysymys

48 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että sen perusteella ei voida katsoa, että sikäli kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero kohdistuu valmisteveron alaisen nestemäisen polttoaineen vähittäismyyntiin, sillä on kyseisessä säännöksessä tarkoitettu erityistarkoitus, kun sillä pyritään rahoittamaan kyseisen veron asettaneen julkisyhteisön alueella julkisen liikenteen järjestäminen, joka on tehtävä, joka kyseisen julkisyhteisön on edellä mainitun veron olemassaolosta riippumatta täytettävä ja rahoitettava, vaikka kyseisellä verolla saatavia tuloja on käytetty yksinomaan tämän toiminnan toteuttamiseksi. Kyseistä säännöstä on näin ollen tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jolla otetaan käyttöön tällainen valmisteveron alaisten nestemäisten polttoaineiden vähittäismyynnistä kannettava vero.

Allekirjoitukset