Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

5. ožujka 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Neizravni porezi – Trošarine – Direktiva 2008/118/EZ – Članak 1. stavak 2. – Tekuće gorivo koje podliježe trošarini – Porez na maloprodaju – Pojam ‚posebna namjena' – Predodređena namjena – Organizacija javnog prijevoza na području grada"

U predmetu C-553/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tallinna ringkonnakohus (Estonija), odlukom od 15. listopada 2013., koju je Sud zaprimio 16. listopada 2013., u postupku

Tallinna Ettevõtlusamet

protiv

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Tallinna Ettevõtlusamet, T. Pikamäe, *advokaat*,

— za Statoil Fuel & Retail Eesti AS, C. Ginter i V. Puolakainen, *advokaadid*,

— za grčku vladu, I. Bakopoulos, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Grønfeldt i L. Naaber-Kivisoo, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: estonski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009, L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinnska agencija za poduzetništvo, u daljnjem tekstu: Ettevõtlusamet) i Statoil Fuel & Retail Eesti AS (u daljnjem tekstu: Statoil), u vezi s povratom poreza na prodaju koji je to društvo platilo tijekom 2010. i 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 1. Direktive 2008/115 određuje:

„1. Ovom se Direktivom utvrđuju opća pravila u odnosu na trošarine, koje se ubiru neposredno ili posredno na potrošnju sljedećih roba (dalje u tekstu ‚trošarinska roba'):

a) energenti i električna energija, obuhvaćeni Direktivom 2003/96/EZ [Vijeća od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, SL L 283, str. 51.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.];

[...]

2. Države članice mogu ubirati druge neizravne poreze na trošarinsku robu za posebne namjene, ako su ti porezi sukladni poreznim pravilima Zajednice koja se primjenjuju na trošarinu ili porez na dodanu vrijednost [u daljnjem tekstu: PDV], vezano uz utvrđivanje porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza koji su u pitanju, ali ne uključuju odredbe o oslobođenjima.

[...]"

4 Članak 47. stavak 1. Direktive 2008/118 u prvom podstavku pojašnjava da se „Direktiva 92/12/EEZ [Vijeća od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL L 76, str. 1.) [neslužbeni prijevod]] stavlja […] izvan snage počevši od 1. travnja 2010.".

5 Članak 3. stavak 2. Direktive 92/12 određivao je:

„Proizvodi [koji podliježu trošarinama] mogu biti predmet drugih neizravnih poreza za posebne svrhe, pod uvjetom da ti porezi poštuju pravila oporezivanja primjenjiva na trošarine ili [PDV] za potrebe određivanja porezne osnovice, izračunavanje poreza, nastanak obveze obračuna i nadzor poreza." [neslužbeni prijevod]

Estonsko pravo

6 U verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku, Zakon koji se odnosi na lokalne poreze (kohalike maksude seadus) od 21. rujna 1994. dopuštao je, među ostalim, lokalnim zajednicama da uvedu porez pod uvjetima navedenima u njegovu članku 8. Taj članak, naslovljen „Porez na prodaju“, određivao je:

„(1) Porez na prodaju plaćaju pojedinačni poduzetnici i pravne osobe koji imaju dozvolu za trgovanje ili pružanje usluga na području općine ili grada. Porez na prodaju, ovisno o sjedištu, plaćaju trgovci u smislu Zakona o trgovinskoj djelatnosti [(kaubandustegevuse seadus) od 11. veljače 2004.] koji su upisani u upisnik gospodarskih djelatnosti i koji svoju djelatnost obavljaju u području trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.

(2) Porez na prodaju obračunava se na vrijednost prodajne cijene robe ili usluga koje porezni obveznik prodaje na području općine ili grada. Prodajnom cijenom robe i usluga u smislu ovog zakona smatra se oporeziva vrijednost oporezive dobiti, predviđene zakonom o porezu na dobit, osim poreza na prodaju.

(3) Stopu poreza na prodaju određuje općinsko ili gradsko vijeće, ali ona ne smije prelaziti 1% prodajne vrijednosti robe i usluga iz stavka 2.

[...]

(6) Općinska ili gradska uprava ima pravo odobriti pogodnosti i izuzeća u području poreza na prodaju prema uvjetima i postupku koje predvidi općinsko ili gradsko vijeće.“

7 Spomenuti članak 8. stavljen je izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2012. te od tog datuma nije predviđen nikakav porez na prodaju.

8 Tallinna Linnavolikogu (tallinnsko gradsko vijeće) 17. prosinca 2009. donijelo je Uredbu br. 45 o porezu grada Tallinna na prodaju (müügimaks Tallinnas). Ta uredba izmijenjena je Uredbom Tallinna Linnavolikogu br. 22 od 8. travnja 2010. (u daljnjem tekstu: Uredba br. 45).

9 Članak 1. Uredbe br. 45, naslovljen „Naziv i svrha poreza“, predviđao je:

„(1) Ovom uredbom u gradu Tallinnu uvodi se porez na prodaju.

(2) Porez na prodaju obračunava se na robu i usluge koje pruži porezni obveznik koji ispunjava pretpostavke iz članka 2. Uredbe, u poslovnom nastanu smještenom na području grada Tallinna ili iz njega, fizičkoj sobi (osim ako je riječ o pružanju usluga ili prodaji robe pojedinačnom poduzetniku za potrebe njegova poduzeća) u području trgovine na malo, ugostiteljstva i uslužnih djelatnosti.“

10 Članak 2. spomenute uredbe, naslovljen „Porezni obveznik“, određivao je:

„Porezni obveznici su trgovci u smislu Zakona [od 11. veljače 2004.] o trgovinskoj djelatnosti koji ispunjavaju svaku od sljedećih pretpostavki:

1) trgovac je upisan u upisnik gospodarskih djelatnosti;

2) poslovni nastan trgovca smješten je na području grada Tallinna prema podacima iz upisnika gospodarskih djelatnosti;

3) trgovac svoju djelatnost obavlja u području trgovine na malo, ugostiteljstva ili uslužnih djelatnosti.“

11 Članak 4. Uredbe br. 45 propisivao je stopu poreza na prodaju do 1% prodajne vrijednosti robe i usluga iz članka 1. stavka 2. te uredbe.

12 Članak 5. spomenute uredbe, naslovljen „Izuzeća od poreza“, određivao je:

„Sljedeća roba i usluge ne podliježu plaćanju poreza na prodaju:

1) roba i usluge koji se prodaju elektroničkim putem;

2) električna i termalna energija koja se prodaje putem distribucijske mreže, zemni plin i voda;

3) roba i usluge koji se prodaju tijekom putovanja brodom, zrakoplovom, vlakom ili autobusom, kada putovanje započinje ili završava izvan područja grada Tallinna ili kada brod, zrakoplov, vlak ili autobus tijekom putovanja ostaje izvan područja Tallinna;

4) svi lijekovi, kontracepcijska sredstva, sanitarni i higijenski proizvodi, medicinski aparati kao i sva medicinska pomagala koja se nalaze na popisu utvrđenom u Uredbi br. 63 ministra socijalne skrbi od 4. prosinca 2006. [...];

5) kruh bez dodatka meda, jaja, sira ili voća [...];

6) mlijeko, vrhnje, mlaćenica, kiselo mlijeko i vrhnje, jogurti, kefir i druga fermentirana ili ukiseljena mlijeka i vrhnja [...], osim u prahu, granulama ili drugom čvrstom obliku [...];

7) pripravci (homogenizirani) od pirea, čija je namjena da ih se upotrijebi kao namirnice za djecu niske dobi [...], posebna mlijeka za bebe [...], pripravci za hranjenje djece niske dobi, prilagođeni prodaji na malo, u prahu ili tekućem stanju [...], kao i namirnice za djecu niske dobi koje sadrže mlijeko i mliječne proizvode [...];

8) dječje pelene [...];

9) brodovi, jahte i brzi brodovi dužine od 4 do 12 metara koji podliježu tehničkom pregledu.“

13 Grad Tallinn osim toga dopisom je objavio da je prodaja cigareta također izuzeta od poreza na prodaju.

14 Članak 13. Uredbe br. 45 predviđao je da se potonja primjenjuje od 1. lipnja 2010.

15 Tallinna Linnavolikogu 22. lipnja 2010. donio je Uredbu br. 39 o izmjeni proračuna grada Tallinna za 2010. i prvom dopunskom proračunu (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Ta uredba, koja je stupila na snagu 25. lipnja 2010., izmijenila je Uredbu br. 45 unijevši u nju sljedeći članak 9.[1]:

„Porez na prodaju obračunava se radi organizacije javnog prijevoza na području grada Tallinna iz članka 6. stavka 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) od 2. lipnja 1993. (u daljnjem tekstu: Zakon o organizaciji lokalnih zajednica)]. Prihod od poreza na prodaju posebno je namijenjen ostvarivanju tog cilja.“

16 Tallinna Linnavolikogu 9. rujna 2010. donio je Uredbu br. 46 o proračunu grada Tallinna za 2011. (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Članak 10. te uredbe preuzeo je tekst spomenutog članka 9.[1].

17 Tallinna Linnavolikogu 15. prosinca 2011. donio je Uredbu br. 43 o izmjeni Uredbe br. 45, pojašnjavajući da je posljednje razdoblje oporezivanja četvrto tromjesečje 2011. Od 31. prosinca 2011. u gradu Tallinnu više nema poreza na prodaju, u skladu s izmjenama zakona o lokalnim porezima od 21. rujna 1994.

18 Članak 6. stavak 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica predviđa:

„Lokalne zajednice imaju zadaću organiziranja na području općine ili grada [...] javnog prijevoza unutar općine ili grada, [...] ako ostvarenje tih zadaća nije povjereno nekom drugom.“

19 Članak 3. stavak 2. točka 2. Zakona o javnom prijevozu (ühistranspordi seadus) od 26. siječnja 2000. određuje:

„(2) Cilj je koncepcije i organizacije javnog prijevoza:

[...]

2) poticati veću upotrebu javnih prijevoznih sredstava u odnosu na automobile i druga pojedinačna vozila, smanjujući na taj način negativan učinak prijevoza na okoliš i štetne učinke na zdravlje koji iz toga proizlaze, pridonoseći sprečavanju nesreća i zastoja u prometu.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u djelatnosti Statoila ulazi i prodaja na malo tekućeg goriva, trošarinske robe. Statoil je 20. srpnja 2010., 20. listopada 2010. i 25. siječnja 2011. prijavio dobit koju je ostvario od prodaje robe i usluga koji podliježu porezu na prodaju u lipnju 2010. odnosno u trećem i četvrtom tromjesečju iste godine.

21 Statoil je 22. rujna 2010. odnosno 26. listopada 2010. i 7. veljače 2011. podnio ispravljene izjave, kojima je svoju prethodno prijavljenu dobit umanjio za dobit od prodaje trošarinske robe. Statoil je Ettevõtlusametu 22. rujna 2010. odnosno 28. listopada 2010. i 9. veljače 2011. podnio zahtjeve za povrat poreza.

22 Ettevõtlusamet je odlukama od 19. listopada 2010., 9. studenoga 2010. i 4. ožujka 2011. odbio te zahtjeve. Osim toga, Ettevõtlusamet je potonjom odlukom za četvrto tromjesečje 2010. odredio dodatni iznos koji Statoil treba platiti.

23 Statoil je 19. studenoga 2010. Tallinna halduskohusu (upravni sud u Tallinnu) podnio u biti zahtjev za poništenje odluka Ettevõtlusameta od 19. listopada i 9. studenoga 2010. i da se odredi ponovno ispitivanje zahtjevâ za povrat od 22. rujna i 28. listopada 2010. ili trenutačni povrat preplaćenog poreza kako je navedeno u tim zahtjevima za povrat. U svojoj tužbi Statoil je, među ostalim, naveo činjenicu da je članak 1. stavak 2. Uredbe br. 45 protivan pravu Unije jer nameće plaćanje poreza na prodaju robe i usluga u području trgovine na malo a da ne predviđa iznimku za prodaju trošarinske robe. Statoil je 5. travnja 2011. pred tim istim sudom podnio sličan zahtjev u odnosu na odluku Ettevõtlusameta od 4. ožujka 2011. Tallinna halduskohus te je tužbe spojio.

24 Tallinna halduskohus odlukom od 19. listopada 2011. poništio je tri gore navedene odluke Ettevõtlusameta i potonjem naložio da ponovno ispita predmetne zahtjeve za povrat. U potporu svojoj odluci Tallinna halduskohus u biti se pozvao na činjenicu da se za porez na prodaju ne može smatrati da ima posebnu namjenu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

25 Ettevõtlusamet je podnio žalbu protiv te odluke pred sudom koji je uputio zahtjev, navodeći osobito da se porez na prodaju ubire s određenim ciljem, to jest s ciljem promicanja javnog prijevoza i, posljedično, smanjenja gustoće cestovnog prometa i njegova negativnog učinka na okoliš; da se grad Tallinn koristi prihodom od tog poreza za povećanje kvalitete javnog prijevoza i da je njegov cilj sankcionirati potrošnju određene robe i usluga koji mogu stvoriti socijalne troškove ili negativne vanjske učinke kao i financirati usluge od općeg interesa.

26 Statoil zahtijeva da se žalba odbije, tvrdeći posebice da je cilj predviđen u primjenjivom propisu organizacija javnog prijevoza, a ne njegovo promicanje, kao što to tvrdi Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (žalbeni sud u Tallinnu) smatra da Ettevõtlusamet, da bi dokazao da se porez obračunat na trošarinsku robu upotrijebio u skladu s navedenim posebnim ciljem, treba podnijeti samo dokaze temeljene na gradskom proračunu. Navodi da u ovom slučaju ne postoji nikakav razlog zbog kojeg bi se moglo pretpostaviti da se iznosi koji proizlaze iz poreza na prodaju nisu upotrijebili u skladu s posebnim ciljem.

28 Usto, sud koji je uputio zahtjev smatra da se nameti koji imaju poseban cilj obično upotrebljavaju za sankcioniranje potrošnje određene robe i usluga koji mogu stvoriti socijalne troškove ili negativne vanjske učinke kao što su učinci štetni za okoliš, ili za financiranje određenih usluga od općeg interesa kao što je promicanje turizma, sporta ili kulture. Ta vrsta poreza stoga bi bila sredstvo kojim vlasti utječu na ponašanje potrošača potičući ih, primjenom takvih poreza na nepoželjnu potrošnju, da izbjegavaju korištenje određenom robom.

29 Međutim, Tallinna ringkonnakohus smatra da u vrijeme donošenja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje sudska praksa Suda nije davala jasan odgovor na pitanje ima li neizravni porez posebnu namjenu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, kada se ubire radi financiranja konkretne zadaće koja na temelju zakona pripada lokalnoj zajednici, a kada se financiranje te zadaće također može osigurati ako se taj porez ne ubire. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev tvrdi da su svi prihodi od poreza na prodaju namijenjeni organizaciji javnog prijevoza koja može smanjiti onečišćenje i povećati opće blagostanje.

30 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev pita se o zakonitosti obračunavanja spomenutog poreza tijekom razdoblja u kojem njegova posebna namjena nije bila izričito predviđena u pravnom aktu, tvrdeći u tom pogledu da je članak 9.[1] unesen u Uredbu br. 45 tek tijekom razdoblja oporezivanja koje je predmet spora, to jest počevši od 25. lipnja 2010.

31 U tim je okolnostima Tallinna ringkonnakohus odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se financiranje organizacije javnog prijevoza na području lokalne zajednice smatrati posebnom namjenom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive [2008/118] ako je izvršavanje i financiranje te zadaće obveza lokalne zajednice?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na to pitanje, treba li članak 1. stavak 2. Direktive [2008/118] tumačiti na način da je unutarnje pravo koje predviđa neizravni porez na prodaju trošarinske robe krajnjem potrošaču, koji se koristi isključivo za organizaciju javnog prijevoza, u skladu s tom odredbom, ako je lokalna zajednica koja se koristi prihodom od tog poreza dužna organizirati javni prijevoz, a koju obvezu treba ispuniti neovisno o postojanju takvog neizravnog poreza pri čemu u konačnici iznos financiranja organizacije javnog prijevoza ne ovisi automatski o iznosu prikupljenog poreza, jer je iznos koji valja predvidjeti za organizaciju javnog prijevoza točno određen, tako da se u slučaju povećanja prihoda od neizravnog poreza druga financijska sredstva koja su predvidjela javna tijela radi organizacije javnog prijevoza posljedično smanjuju i, obrnuto, u slučaju smanjenja prihoda od poreza na prodaju, lokalna zajednica radi organizacije javnog prijevoza treba posljedično povećati druga financijska sredstva, imajući međutim na umu da je u slučaju razlika između predviđenog i stvarno prikupljenog poreza moguće izmijeniti iznos rashoda za organizaciju javnog prijevoza izmjenom proračuna lokalne zajednice?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prethodno pitanje, treba li članak 1. stavak 2. Direktive [2008/118] tumačiti na način da je dodatno neizravno oporezivanje trošarinske robe čija se namjena određuje nakon nastanka obveze plaćanja tog poreza u skladu s tom odredbom?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

32 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 tumačiti na način da se može smatrati da porez kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju tekućeg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na području zajednice koja taj porez nameće, kada je izvršavanje i financiranje te zadaće obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, čak i kada su prihodi od tog poreza korišteni isključivo za ostvarivanje tog zadatka.

33 Najprije valja utvrditi da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da spor u glavnom postupku, koji se odnosi na porez na prodaju samo u mjeri u kojoj tereti maloprodaju tekućeg goriva, počiva na neosporavanoj premisi da taj proizvod ulazi u pojam „trošarinske robe“ u smislu članka 1. stavka 1. Direktive 2008/118. Ako je potrebno, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri tu točku. U svakom slučaju, budući da je na Sudu da se izjasni u pogledu činjeničnih i pravnih razmatranja koja su izložena u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje (vidjeti presude B., C-306/09, EU:C:2010:626, t. 47. i Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, t. 38.), Sud će u ovom slučaju za potrebe svoje analize zadržati istu premisu.

34 Usto, iako je Direktiva 2008/118, jedina primjenjiva *ratione temporis* na spor u glavnom postupku, s učinkom od 1. travnja 2010. ukinula i zamijenila Direktivu 92/12, iz teksta članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 i članka 3. stavka 2. Direktive 92/12 proizlazi da sadržaj tih odredbi u biti nije drukčiji. Iz toga valja zaključiti da je sudska praksa Suda koja se odnosi na potonju odredbu primjenjiva što se tiče članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118.

35 Prema zajedničkom tumačenju stavaka 1. i 2. članka 1. potonje direktive, trošarinska roba na temelju te direktive može biti predmet neizravnog nameta koji nije trošarina uvedena tom direktivom ako se, s jedne strane, taj namet obračunava radi jedne ili više posebnih namjena i ako, s druge strane, poštuje pravila Unije o oporezivanju primjenjiva na trošarine ili PDV za potrebe određivanja porezne osnovice, izračunavanja poreza, nastanka obveze obračuna i nadzora poreza, pri čemu ta pravila ne uključuju odredbe koje se odnose na izuzeća.

36 Ta su dva uvjeta, kojima je cilj izbjegavanje dodatnih neizravnih poreza koji nepravedno priječe trgovinu, kumulativna, kao što to proizlazi iz samog teksta članka 1. stavka 2. iste direktive (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

37 Što se tiče prvog od spomenutih uvjeta, jedinog na koji se odnose postavljena pitanja, iz sudske prakse Suda proizlazi da posebna namjena u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118 nije isključivo proračunska svrha (vidjeti analogijom presude Komisija/Francuska, C-434/97, EU:C:2000:98, t. 19. kao i Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

38 Međutim, s obzirom na to da svaki porez nužno ima proračunsku svrhu, sama okolnost da porez slijedi proračunski cilj ne bi kao takva mogla biti dovoljna, osim kada bi se članku 1. stavku 2. Direktive 2008/118 oduzela njegova bit, da se isključi mogućnost da se za takav porez smatra da isto tako ima i posebnu namjenu u smislu te odredbe (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

39 Stoga, iako bi namjena prihoda od poreza predodređena za financiranje nadležnosti lokalnih vlasti koje su im prenesene mogla biti element o kojemu treba voditi računa kako bi se utvrdilo postoji li posebna svrha, takva namjena, koja zapravo pripada u načine unutarnje organizacije proračuna države članice,

ne bi mogla kao takva biti dovoljan uvjet, s obzirom na to da svaka država članica u tom pogledu može odlučiti nametnuti, bez obzira na ciljanu svrhu, namjenu prihoda od nekog poreza za financiranje određenih troškova. U suprotnom bi se svaku namjenu moglo smatrati posebnom u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, što bi usklađenu trošarinu ustanovljenu tom direktivom lišilo svakog korisnog učinka i što bi bilo protivno načelu prema kojem se odredba koja propisuje iznimke kao što je taj članak 1. stavak 2. mora strogo tumačiti (vidjeti analogijom presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 28. i 29. kao i navedenu sudsku praksu).

40 Dakle, postojanje posebne namjene u smislu spomenute odredbe ne može su utvrditi samim time što su prihodi od poreza u pitanju namijenjeni financiranju općih troškova koji terete javna tijela u određenom području. Naime, u suprotnom slučaju spomenuta navodna posebna namjena ne bi se razlikovala od isključivo proračunske svrhe.

41 Da bi se za predodređenu namjenu prihoda od poreza koji zahvaća trošarinsku robu moglo smatrati da ima posebnu namjenu u smislu iste odredbe, potrebno je da porez o kojemu je riječ sam po sebi za cilj ima osigurati ostvarivanje određene posebne namjene i da stoga postoji izravna veza između korištenja prihodima od poreza i spomenute posebne namjene (vidjeti u tom smislu presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 30.).

42 U nedostatku takvog mehanizma predodređene namjene prihodâ, za porez koji zahvaća trošarinsku robu ne može se smatrati da ima posebnu namjenu u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, osim ako bi takav porez što se tiče njegove strukture, a osobito oporezive materije ili porezne stope bio osmišljen na takav način da utječe na ponašanje poreznih obveznika na način koji bi omogućio ostvarivanje određene posebne namjene, primjerice jako oporezujući proizvode u pitanju kako bi odvratio od njihove potrošnje (vidjeti u tom smislu presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 32.).

43 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je grad Tallinn prihode od poreza na prodaju, koji se osim toga obračunava na većinu robe i usluga koji se prodaju krajnjim potrošačima na njegovu području, namijenio financiranju izvršavanja vlastite nadležnosti u području organizacije javnog prijevoza na svojem području, nadležnosti koja mu je prenesena člankom 6. stavkom 1. Zakona o organizaciji lokalnih zajednica, i da su ti prihodi korišteni isključivo za tu namjenu.

44 Iako bi ta okolnost uistinu mogla biti element o kojem treba voditi računa kako bi se u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točki 39. ove presude utvrdilo postoji li posebna namjena u smislu članka 1. stavka 2. Direktive 2008/118, ipak valja utvrditi da se ta namjena odnosi na opće troškove koji su na teret grada Tallinna, neovisno o postojanju poreza koji je predmet glavnog postupka. Takvi opći troškovi mogu se financirati iz prihoda od poreza bilo koje vrste. Stoga se navedena posebna namjena, to jest financiranje organizacije javnog prijevoza na području grada Tallinna, ne može razlikovati od isključivo proračunske svrhe.

45 Usto, čak i da se smatra utvrđenim, s jedne strane, navod Ettevõtlusameta i grčke vlade prema kojem porez na prodaju, u dijelu u kojem tereti tekuća goriva koja podliježu trošarini, u biti ima za cilj zaštitu okoliša i javnog zdravstva učinkovitom organizacijom javnog prijevoza kao i, s druge strane, da ni tu nije riječ samo o općim troškovima zdravstva koji se mogu financirati iz prihoda od porezâ bilo koje vrste (vidjeti u tom smislu, općenito u vezi s troškovima zdravstva, presudu Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, t. 31.), valja utvrditi da nacionalno zakonodavstvo o kojemu je riječ u glavnom postupku ne predviđa nikakav mehanizam predodređene namjene prihodâ od tog poreza, u dijelu u kojem on tereti tekuća goriva koja podliježu trošarinama, u takve svrhe zaštite okoliša ili javnog zdravstva. U tom pogledu ne može se smatrati da sama namjena prihoda o kojima je riječ u glavnom postupku za organizaciju javnog prijevoza omogućava utvrđivanje postojanja izravne veze, u smislu sudske prakse Suda navedene u točki 41. ove presude, između korištenja prihodima od spomenutog poreza i njegovih ciljeva zaštite okoliša i javnog zdravstva.

46 Osim toga, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi, a što, štoviše, nije navedeno u pisanim očitovanjima podnesenima Sudu, da porez na prodaju, u dijelu u kojem tereti tekuća goriva koja podliježu trošarinama, ispunjava uvjete navedene u točki 42. ove presude, to jest da je, kad je riječ o strukturi, osmišljen na takav način da odvraća porezne obveznike od korištenja tim gorivima ili da ih potiče da usvoje ponašanje koje bi bilo manje štetno za okoliš ili javno zdravstvo od ponašanja koje bi ti porezni obveznici usvojili da spomenutog poreza nema.

47 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo i drugo pitanje treba odgovoriti da članak 1. stavak 2. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da se temeljem njega ne može smatrati da porez kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju tekućeg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na području zajednice koja taj porez nameće i kada je izvršavanje i financiranje te zadaće obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, iako su prihodi od tog poreza bili korišteni isključivo za ostvarivanje tog zadatka. Stoga spomenutu odredbu treba tumačiti na način da joj je protivan nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji uvodi takav porez na maloprodaju tekućeg goriva koje podliježe trošarini.

Treće pitanje

48 Uzevši u obzir odgovor na prvo i drugo pitanje, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 1. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ treba tumačiti na način da se temeljem njega ne može smatrati da porez kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, u dijelu u kojem tereti maloprodaju tekućeg goriva koje podliježe trošarini, ima posebnu namjenu u smislu te odredbe kada ima za cilj financiranje organizacije javnog prijevoza na području zajednice koja taj porez nameće i kada je izvršavanje i financiranje te zadaće obveza te zajednice neovisno o postojanju spomenutog poreza, iako su prihodi od tog poreza bili korišteni isključivo za ostvarivanje tog zadatka. Stoga spomenutu odredbu treba tumačiti na način da joj je protivan nacionalni propis kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji uvodi takav porez na maloprodaju tekućeg goriva koje podliježe trošarini.

Potpisi