TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. kovo 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Netiesioginiai mokesčiai — Akcizai — Direktyva 2008/118/EB — 1 straipsnio 2 dalis — Akcizu apmokestinamas skystasis kuras — Mažmeninės prekybos mokestis — Sąvoka „specialus tikslas“ — Iš anksto nustatyta paskirtis — Viešojo transporto organizavimas miesto teritorijoje“

Byloje C-553/13

dėl *Tallinna ringkonnakohus* (Estija) 2013 m. spalio 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. spalio 16 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Tallinna Ettevõtlusamet

prieš

Statoil Fuel & Retail Eesti AS

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (pranešėjas) ir C. G. Fernlund,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

— *Statoil Fuel & Retail Eesti AS*, atstovaujamos *advokaadid* C. Ginter ir V. Puolakainen,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bakopoulos,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Grønfeldt ir L. Naaber-Kivisoo,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: estų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, p. 12), 1 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Tallinna Ettevõtlusamet* (Talino verslo tarnyba; toliau – *Ettevõtlusamet*) ir *Statoil Fuel & Retail Eesti AS* (toliau – *Statoil*) dėl pardavimo mokesčio, kurį ši bendrovė sumokėjo 2010 ir 2011 m., grąžinimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2008/118 1 straipsnyje numatyta:

„1. Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

a) energetikos produktų ir elektros energijos, kuriuos apima [2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405)];

<...>

2. Specifiniais tikslais valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais, jei tie mokesčiai atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui [toliau – PVM] taikomas Bendrijos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsena, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.

<...>“

4 Direktyvos 2008/118 47 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje patikslinama, kad „[1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 179)], panaikinama nuo 2010 m. balandžio 1 d.“

5 Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„[Akcizu apmokestinami] produktai gali būti siekiant specialių tikslų apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jeigu šie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles.“

Estijos teisė

6 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1994 m. rugsėjo 21 d. Vietos mokesčių įstatymu (*kohalike maksude seadus*) buvo leista, be kita ko, vietos valdžios institucijoms numatyti mokestį taikant šio įstatymo 8 straipsnyje išvardytas sąlygas. Šiame straipsnyje „Pardavimo mokestis“ buvo nustatyta:

„(1) Pardavimo mokestį moka individualūs verslininkai ir juridiniai asmenys, turintys leidimą prekiauti ar teikti paslaugas savivaldybės ar miesto teritorijoje. Pardavimo mokestį pagal verslo vietą moka prekybininkai, kaip jie suprantami pagal [2004 m. vasario 11 d. Prekybos įstatymą (*kaubandustegevuse seadus*)], kurie įtraukti į ekonominės veiklos registrą ir kurie verčiasi mažmenine prekyba, restoranų verslu ar kurie teikia paslaugas.

(2) Pardavimo mokestis renkamas nuo prekių ar paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo pardavė savivaldybės ar miesto teritorijoje, vertės, nurodytos jų pardavimo kainoje. Prekių ir paslaugų pardavimo kaina pagal šį įstatymą yra Apyvartos mokesčio įstatyme nustatyto apmokestinamojo sandorio apmokestinama vertė be pardavimo mokesčio.

(3) Pardavimo mokesčio tarifą nustato savivaldybės ar miesto taryba, tačiau šis tarifas negali viršyti 1 % į kainą įskaičiuotos 2 dalyje nurodytų prekių ar paslaugų vertės.

<...>

(6) Savivaldybės ar miesto administracija gali savivaldybės ar miesto tarybos nustatytomis sąlygomis ir tvarka taikyti pardavimo mokesčio lengvatas arba nuo jo atleisti.“

7 Minėtas 8 straipsnis buvo panaikintas nuo 2012 m. sausio 1 d. ir nuo šios datos joks pardavimo mokestis nebenumatytas.

8 2009 m. gruodžio 17 d. *Tallinna Linnavolikogu* (Talino miesto taryba) priėmė Nutarimą Nr. 45 dėl pardavimo mokesčio Taline (*müügimaks Tallinnas*). Šis nutarimas buvo iš dalies pakeistas 2010 m. balandžio 8 d. *Tallinna Linnavolikogu* nutarimu Nr. 22 (toliau – Nutarimas Nr. 45).

9 Nutarimo Nr. 45 1 straipsnyje „Mokesčio pavadinimas ir objektas“ buvo numatyta:

„(1) Šiuo nutarimu Talino mieste įvedamas pardavimo mokestis.

(2) Pardavimo mokestis renkamas už prekes ir paslaugas, kurias 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus atitinkantis apmokestinamasis asmuo Talino miesto teritorijoje esančioje verslo vietoje arba iš jos versdamasis mažmenine prekyba, restoranų ar paslaugų verslu parduoda arba teikia fiziniams asmenims (išskyrus individualius verslininkus jų verslo reikmėms).“

10 Minėto nutarimo 2 straipsnyje „Apmokestinamieji asmenys“ nustatyta:

„Šiuo mokesčiu apmokestinami prekybininkai, kaip jie suprantami pagal [2004 m. vasario 11 d.] Prekybos įstatymą, atitinkantys visus šiuos reikalavimus:

1) prekybininkas įtrauktas į ekonominės veiklos registrą,

2) remiantis ekonominės veiklos registro duomenimis, prekybininko verslo vieta yra Talino miesto teritorijoje,

3) prekybininkas verčiasi mažmenine prekyba, restoranų ar paslaugų verslu.“

11 Nutarimo Nr. 45 4 straipsnyje nustatytas 1 % 1 straipsnio 2 dalyje nurodytų prekių ar paslaugų vertės pardavimo mokesčio tarifas.

12 Minėto nutarimo 5 straipsnyje „Atleidimo nuo mokesčio atvejai“ numatyta:

„Pardavimo mokestis netaikomas tokioms prekėms ir paslaugoms:

1) naudojant elektroninę prekybą parduodamoms prekėms ir paslaugoms;

2) elektros ir terminei energijai, parduodamai per paskirstymo tinklą, gamtinėms dujoms ir vandeniui;

3) prekėms ir paslaugoms, parduodamoms kelionėje laivu, orlaiviu, traukiniu ar autobusu, jei kelionė prasideda ar baigiasi už Talino miesto teritorijos ribų arba jei laivas, orlaivis, traukinys ar autobusas per kelionę būna už Talino teritorijos ribų;

4) vaistams, kontracepcijos priemonėms, sanitarijos ir higienos prekėms, medicinos prietaisams ir visoms medicinos priemonėms, nurodytoms 2006 m. gruodžio 4 d. Socialinių reikalų ministro nutarime Nr. 63 <...>;

5) duonai, kurios sudėtyje nėra medaus, kiaušinių, sūrio ar vaisių <...>;

6) pienui, grietinėlei, pasukoms, rūgpieniui ir grietinei, jogurtams, kefyrui ir kitam fermentuotam ar parūgštintam pienui ar grietinėlei <...>, išskyrus pudros, granulių ar kitos kietos formos pavidalu <...>;

7) košėms (homogenizuotoms), skirtoms naudoti kaip mažamečių vaikų maistui <...>, specialiam pienui kūdikiams <...>, pudros ar skysčio formos maistui mažamečiams vaikams, paruoštam mažmeninei prekybai <...>, ir maistui mažamečiams vaikams, kuriame yra pieno ir pieno produktų <...>;

8) kūdikių sauskelnėms <...>;

9) 4–12 metrų ilgio valtims, jachtoms ir greitaeigėms valtims, kurioms taikoma techninė kontrolė.“

13 Be to, Talino savivaldybė laiške nurodė, kad cigarečių pardavimas taip pat atleistas nuo pardavimo mokesčio.

14 Nutarimo Nr. 45 13 straipsnyje numatyta, kad nutarimas taikytinas nuo 2010 m. birželio 1 d.

15 2010 m. birželio 22 d. *Tallinna Linnavolikogu* priėmė Nutarimą Nr. 39 dėl 2010 m. Talino miesto biudžeto pakeitimo ir pirmojo papildymo (*Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve*). Šiuo nutarimu, įsigaliojusiu 2010 m. birželio 25 d., buvo iš dalies pakeistas Nutarimas Nr. 45 į jį įtraukiant tokį 9^1 straipsnį:

„Pardavimo mokestis renkamas siekiant vykdyti [1993 m. birželio 2 d. Vietos savivaldos organizavimo įstatymo (*kohaliku omavalitsuse korralduse seadus*; toliau – Vietos savivaldos organizavimo įstatymas)] 6 straipsnio 1 dalyje nurodytą keleivių vežimą viešuoju transportu Talino miesto teritorijoje. Pardavimo mokesčio įplaukos specialiai skiriamos šiam tikslui pasiekti.“

16 2010 m. rugsėjo 9 d. *Tallinna Linnavolikogu* priėmė Nutarimą Nr. 46 dėl 2011 m. Talino miesto biudžeto (*Tallinna Linna 2011. aasta eelarve*). Šio nutarimo 10 straipsnyje pakartojama minėto 9^1 straipsnio formuluotė.

17 2011 m. gruodžio 15 d. *Tallinna Linnavolikogu* priėmė Nutarimą Nr. 43, kuriuo iš dalies pakeistas Nutarimas Nr. 45, patikslinant, kad paskutinis mokestinis laikotarpis yra ketvirtas 2011 m. ketvirtis. Nuo 2011 m. gruodžio 31 d. netaikomas pardavimo mokestis Talino mieste, vadovaujantis 1994 m. rugsėjo 21 d. Įstatymo dėl vietos mokesčių pakeitimu.

18 Vietos savivaldos organizavimo įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Vietos valdžios institucijų užduotis – savivaldybės ar miesto teritorijoje organizuoti <...> savivaldybės ar miesto viešąjį transportą <...>, jei ši užduotis nėra patikėta atlikti kitiems subjektams.“

19 2000 m. sausio 26 d. Įstatymo dėl viešojo transporto (*ühistranspordi seadus*) 3 straipsnio 2 dalies 2 punkte numatyta:

„(2) Viešojo transporto organizavimo koncepcijos tikslas yra:

<...>

2) skatinti preferencinį viešojo transporto naudojimą, palyginti su automobiliais ir kitomis individualiomis transporto priemonėmis, taip sumažinant transporto neigiamą poveikį aplinkai ir su tuo susijusią grėsmę sveikatai, prisidedant prie eismo įvykių ir spūsčių prevencijos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 Kaip matyti iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, viena iš *Statoil* veiklos rūšių yra mažmeninė prekyba skystuoju kuru; ši prekė apmokestinta akcizu. 2010 m. liepos 20 d., 2010 m. spalio 20 d. ir 2011 m. sausio 25 d. ji deklaravo apyvartą, gautą pardavus prekes ir paslaugas, kurioms taikomas pardavimo mokestis atitinkamai už 2010 m. birželio mėn. ir tų pačių metų trečiąjį ir ketvirtąjį ketvirtį.

21 2010 m. rugsėjo 22 d., 2010 m. spalio 26 d. ir 2011 m. vasario 7 d. *Statoil* pateikė patikslintas deklaracijas, kuriose ji iš savo anksčiau deklaruotos apyvartos atėmė apyvartą, gautą pardavus akcizu apmokestintas prekes. 2010 m. rugsėjo 22 d., 2010 m. spalio 28 d. ir 2011 m. vasario 9 d. *Statoil* pateikė prašymus dėl mokesčio grąžinimo *Ettevõtlusamet*.

22 2010 m. spalio 19 d., 2010 m. lapkričio 9 d. ir 2011 m. kovo 4 d. sprendimais *Ettevõtlusamet* atmetė šiuos prašymus. Be to, paskutiniu sprendimu *Ettevõtlusamet* nustatė, kad už 2010 m. ketvirtąjį ketvirtį *Statoil* turėjo sumokėti papildomą sumą.

23 2010 m. lapkričio 19 d. *Statoil* pareiškė ieškinį *Tallinna halduskohus* (Talino administracinis teismas), kuriuo iš esmės prašoma panaikinti 2010 m. spalio 19 d. ir lapkričio 9 d. *Ettevõtlusamet* sprendimus ir įpareigoti iš naujo išnagrinėti 2010 m. rugsėjo 22 d. ir spalio 28 d. prašymus dėl mokesčio grąžinimo arba nedelsiant grąžinti permoką, nurodytą šiuose prašymuose dėl mokesčio grąžinimo. Savo ieškinyje *Statoil* nurodė, be kita ko, tai, kad Nutarimo Nr. 45 1 straipsnio 2 dalis prieštaravo Sąjungos teisei, nes ja įpareigojama sumokėti prekių ir paslaugų pardavimo mokestį mažmeninės prekybos srityje nenumatant išimties akcizu apmokestinamoms prekėms. 2011 m. balandžio 5 d. *Statoil* pareiškė tame pačiame teisme panašų ieškinį dėl 2011 m. kovo 4 d. *Ettevõtlusamet* sprendimo. *Tallinna halduskohus* sujungė šiuos ieškinius.

24 2011 m. spalio 19 d. sprendimu *Tallinna halduskohus* panaikino tris minėtus *Ettevõtlusamet* sprendimus ir įpareigojo ją iš naujo išnagrinėti aptariamus prašymus dėl mokesčio grąžinimo. Grįsdamas savo sprendimą *Tallinna halduskohus* iš esmės nurodė, kad negali būti laikoma, jog pardavimo mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

25 *Ettevõtlusamet* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, be kita ko, tvirtindama, kad pardavimo mokestis renkamas turint specialų tikslą, t. y. skatinti viešąjį transportą ir todėl sumažinti kelių eismo intensyvumą ir jo neigiamą poveikį aplinkai, kad Talino miestas naudoja šį mokestį viešojo transporto kokybei gerinti ir kad minėtu mokesčiu siekiama tiek apsunkinti tam tikrų prekių ir paslaugų, galinčių padidinti viešąsias išlaidas arba sukelti neigiamų išorinių padarinių, vartojimą, tiek finansuoti bendrojo intereso paslaugas.

26 *Statoil* prašo atmesti apeliacinį skundą, konkrečiai tvirtindama, kad taikytinuose teisės aktuose numatytas tikslas yra viešojo transporto organizavimas, o ne jo skatinimas, kaip tai tvirtina *Ettevõtlusamet*.

27 *Tallinna ringkonnakohus* (Talino apeliacinis teismas) mano, kad siekiant įrodyti, jog mokestis, renkamas už akcizu apmokestinamas prekes, buvo naudojamas nurodytam specialiam tikslui, *Ettevõtlusamet* neturi pateikti kitų įrodymų, išskyrus tuos, kurie išplaukia iš miesto biudžeto. Šiuo atveju jis nurodė, kad nėra jokio pagrindo tvirtinti, kad pardavimo mokestis nebuvo naudojamas atsižvelgiant į šį specialų tikslą.

28 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad specialų tikslą turintys mokesčiai paprastai skirti tam tikrų prekių ir paslaugų, galinčių padidinti socialines išlaidas arba sukelti neigiamų išorinių padarinių, pvz. neigiamą poveikį aplinkai, vartojimui apsunkinti arba siekiant finansuoti tam tikras bendrojo intereso paslaugas (pavyzdžiui, turizmui, sportui ar kultūrai skatinti). Todėl tokie mokesčiai yra priemonė, kurią valdžios institucijos naudoja, kad paveiktų vartotojų elgesį, skatindamos juos vengti vartoti tam tikras prekes, taikydamos tokius mokesčius išlaidoms.

29 Tačiau *Tallinna ringkonnakohus* mano, kad jo sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikimo dieną Teisingumo Teismo praktikoje nebuvo pateiktas aiškus atsakymas į klausimą, ar netiesioginis mokestis turi specialų tikslą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, jei jis renkamas siekiant finansuoti konkrečią užduotį, tenkančią vietos valdžios institucijoms, remiantis įstatymu ir ar šios užduoties finansavimas taip pat užtikrinamas, jei šis mokestis nėra renkamas. Šiuo aspektu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad visos įplaukos iš pardavimo mokesčio turėjo poveikį viešojo transporto organizavimui, o tai gali sumažinti taršą ir padidinti bendrą gerovę.

30 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl minėto mokesčio rinkimo laikotarpiu, kai to paties mokesčio specialus tikslas nebuvo aiškiai numatytas teisės aktuose, teisėtumo, šiuo aspektu jis nurodo, kad tik per mokestinį laikotarpį, kuris yra ginčo dalykas, t. y. nuo 2010 m. birželio 25 d., 9^1 straipsnis buvo įtrauktas į Nutarimą Nr. 45.

31 Šiomis aplinkybėmis *Tallinna ringkonnakohus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar viešojo transporto organizavimo vietos savivaldos institucijos administruojamoje teritorijoje finansavimas gali būti laikomas specialiu tikslu, kaip jis suprantamas pagal [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dalį, jei šios funkcijos vykdymas ir finansavimas priskiriamas prie vietos savivaldos institucijos pareigų?

2. Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, ar [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą nedraudžiama vidaus teisėje numatyti netiesioginį mokestį, taikomą akcizu apmokestinamas prekes parduodant galutiniam vartotojui ir naudojamą tik viešajam transportui organizuoti, jei viešojo transporto organizavimas yra vietos savivaldos institucijos, turinčios teisę rinkti mokesčius, pareiga, kuri turi būti vykdoma neatsižvelgiant į tokį netiesioginį mokestį, o viešojo transporto organizavimo finansavimo apimtis galiausiai nepriklauso nuo surinkto mokesčio, nes viešajam transportui organizuoti skiriamos sumos dydis nustatomas tiksliai, taigi tuo atveju, jei pajamos iš netiesioginio mokesčio yra didesnės, atitinkamai mažiau

lėšų viešajam transportui organizuoti skiriama iš viešųjų lėšų, ir atvirkščiai – kai pardavimo mokesčio surenkama mažiau, vietos savivaldos institucija turi padidinti viešajam transportui organizuoti skiriamų lėšų kiekį, tačiau tuo atveju, kai įplaukos iš mokesčių neatitinka prognozių, viešojo transporto organizavimo išlaidų sumą galima pakoreguoti keičiant vietos savivaldos institucijos biudžetą?

3. Jei atsakymas į antrąjį klausimą būtų teigiamas, ar [Direktyvos 2008/118] 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad pagal šią nuostatą leidžiama akcizu apmokestinamas prekes papildomai apmokestinti netiesioginiu mokesčiu, kurio paskirtis nustatyta po to, kai atsirado pareiga mokėti šį mokestį?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

32 Savo pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji leidžia manyti, kad mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes jis skirtas viešojo transporto organizavimui finansuoti savivaldybės, kuri nustato šį mokestį, teritorijoje, o ši savivaldybė, nepriklausomai nuo minėto mokesčio egzistavimo, turi pareigą vykdyti ir finansuoti šią veiklą, o įplaukos iš šio mokesčio naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šią veiklą.

33 Visų pirma reikia pažymėti, kad iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad pagrindinė byla, kuri susijusi su pardavimo mokesčiu tik tiek, kiek jis taikomas skystojo kuro mažmeninei prekybai, grindžiama neginčijama prielaida, kad ši prekė priskirtina sąvokai „akcizu apmokestinama prekė“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 1 dalį. Prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo tai patikrinti. Bet kuriuo atveju, kadangi Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą dėl prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktų faktinių ir teisinių vertinimų (žr. Sprendimo *B.*, C-306/09, EU:C:2010:626, 47 punktą ir Sprendimo *Kastrati*, C-620/10, EU:C:2012:265, 38 punktą), jis, atlikdamas savo analizę, šiuo atveju remsis ta pačia prielaida.

34 Be to, nors Direktyva 2008/118, vienintele taikoma *ratione temporis* pagrindinei bylai, nuo 2010 m. balandžio 1 d. buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 92/12, iš Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalies ir Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalies formuluočių išplaukia, kad šių nuostatų apimtis iš esmės nesiskiria. Iš to darytina išvada, kad Teisingumo Teismo praktika, susijusi su pastarąja nuostata, ir toliau taikoma tiek, kiek tai susiję su Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalimi.

35 Remiantis kartu skaitomomis pastarosios direktyvos 1 straipsnio 1 ir 2 dalimis, pagal šią direktyvą akcizu apmokestinamos prekės gali būti apmokestintos netiesioginiu mokesčiu, ne šia direktyva numatytu akcizu, jei, viena vertus, šiuo apmokestinimu siekiama vieno ar kelių specialių tikslų ir, antra, jei jis atitinka akcizams ir PVM taikomas Sąjungos apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles, į kurias neįtrauktos nuostatos dėl atleidimo nuo mokesčio.

36 Šios dvi sąlygos, kuriomis siekiama išvengti papildomų netiesioginių mokesčių, neteisėtai kliudančių prekybai, kaip matyti iš tos pačios direktyvos 1 straipsnio 2 dalies formuluotės, yra kumuliacinės (pagal analogiją žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

37 Kalbant apie pirmąją iš šių sąlygų, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad specialus tikslas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, yra tikslas, kuris nėra vien biudžetinis (pagal analogiją žr. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-434/97, EU:C:2000:98, 19 punktą ir Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 23 punktą ir juose nurodytą teismo praktiką).

38 Vis dėlto, kadangi bet kuriuo mokesčiu neišvengiamai siekiama biudžetinio tikslo, vien aplinkybės, kad mokesčiu siekiama biudžetinio tikslo, negali savaime pakakti, kad būtų atmesta galimybė (priešingu atveju Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis netektų prasmės) šį mokestį laikyti mokesčiu, kuriuo taip pat siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (pagal analogiją žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

39 Todėl, nors išankstinis įplaukų iš mokesčio priskyrimas vietos valdžios institucijoms tam, kad jos finansuotų joms priskirtą kompetenciją, gali būti aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar egzistuoja specialus tikslas, tačiau vien toks priskyrimas, kuris tėra susijęs su valstybės narės biudžeto vidaus organizavimo tvarka, negali būti pakankama sąlyga šiuo klausimu, nes kiekviena valstybė narė gali nuspręsti skirti įplaukas iš mokesčio nustatytoms išlaidoms finansuoti, neatsižvelgiant į siekiamą tikslą. Priešingu atveju bet kuris tikslas galėtų būti laikomas specialiu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, o tai panaikintų šia direktyva nustatyto suderinto akcizo veiksmingumą ir prieštarautų principui, kad nukrypti leidžianti nuostata, kaip antai šio 1 straipsnio 2 dalis, turi būti aiškinama siaurai (pagal analogiją žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 28 ir 29 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

40 Todėl specialaus tikslo buvimas, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, negali būti nustatytas vien dėl įplaukų iš nagrinėjamo mokesčio skyrimo bendrosioms išlaidoms, tenkančioms viešosios valdžios institucijai tam tikroje srityje, finansuoti. Iš tiesų, priešingu atveju minėtas tariamas specialus tikslas negalėtų būti atskirtas nuo visiškai biudžetinio tikslo.

41 Tam, kad remiantis iš anksto nustatyta įplaukų iš mokesčio, taikomo akcizu apmokestinamoms prekėms, paskirtimi būtų galima manyti, jog šiuo mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal tą pačią nuostatą, reikia, kad pačiu nagrinėjamu mokesčiu būtų siekiama užtikrinti nurodyto specialaus tikslo įgyvendinimą, taigi, kad būtų tiesioginis ryšys tarp įplaukų iš mokesčio naudojimo ir minėto specialaus tikslo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 30 punktą).

42 Nesant tokio iš anksto nustatyto įplaukų paskirties mechanizmo, mokestis, taikomas akcizu apmokestinamoms prekėms, gali būti laikomas mokesčiu, kuriuo pačiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, tik jeigu šis mokestis nustatytas, kiek tai susiję su jo struktūra, visų pirma, su apmokestinimo sritimi ar mokesčio tarifu, taip, kad juo daroma įtaka mokesčių mokėtojų elgesiui, leidžiant įgyvendinti nurodytą specialų tikslą, pavyzdžiui, numatant didelius mokesčius tam tikroms prekėms, kad būtų atgrasyta nuo jų vartojimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 32 punktą).

43 Šiuo atveju iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad įplaukas iš pardavimo mokesčio, kuris, bet to, renkamas už daugumą prekių ir paslaugų, parduodamų galutiniams vartotojams Talino miesto teritorijoje, Talino miestas naudojo jo kompetencijos, susijusios su viešojo transporto organizavimu jo teritorijoje, įgyvendinimui (ši kompetencija jam priskirta pagal Vietos savivaldos organizavimo įstatymo 6 straipsnio 1 dalį) finansuoti ir jos buvo naudojamos išimtinai šiam tikslui.

44 Nors tai iš tiesų gali būti aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti siekiant nustatyti specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, buvimą remiantis šios sprendimo 39 punkte priminta Teisingumo Teismo praktika, reikia konstatuoti, kad ši paskirtis susijusi su Talino miestui tenkančiomis bendromis išlaidomis, neatsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio

buvimą. Taigi tokios bendrosios išlaidos gali būti finansuojamos pajamomis iš bet kokio pobūdžio mokesčių. Todėl nurodytas specialus tikslas, t. y. viešojo transporto organizavimo Talino miesto teritorijoje finansavimas, neturėtų būti atskirtas nuo visiškai biudžetinio tikslo.

45 Be to, net laikant, kad, pirma, įrodytas *Ettevõtlusamet* ir Graikijos vyriausybės tvirtinimas, kad iš esmės pardavimo mokesčiu, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, veiksmingai organizuojant viešąjį transportą siekiama aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos, ir, antra, kad tai nėra paprastos bendrosios išlaidos, kurios gali būti finansuojamos bet kurios rūšies mokesčiais (šiuo klausimu, kiek tai susiję su sveikatos išlaidomis apskritai, žr. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 31 punktą), reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai nenumato jokio iš anksto numatytos įplaukų iš šio mokesčio paskirties mechanizmo, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, tokiems aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslams. Šiuo aspektu paprasta pagrindinėje byloje nagrinėjamų įplaukų paskirtis organizuoti viešąjį transportą neturėtų būti laikoma leidžiančia nustatyti tiesioginį ryšį, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 41 punkte primintą Teisingumo Teismo praktiką, tarp, pirma, įplaukų iš minėto mokesčio naudojimo ir, antra, aplinkos ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslų.

46 Be to, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos neišplaukia ir, iš esmės, nebuvo tvirtinama jam pateiktose rašytinėse pastabose, kad pardavimo mokestis, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamam skystajam kurui, atitinka šio sprendimo 42 punkte primintas sąlygas, t. y. kad, atsižvelgiant į jo struktūrą, jis nustatytas taip, kad atgraso mokesčių mokėtojus nuo šio skystojo kuro naudojimo ar kad juos skatina veikti taip, kad pasekmės mažiau kenktų aplinkai ar visuomenės sveikatai, o ne taip, kaip mokesčių mokėtojai elgtųsi nesant minėtam mokesčiui.

47 Atsižvelgiant į visus prieš tai išdėstytus samprotavimus į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti taip: Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia manyti, jog mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nes juo siekiama finansuoti viešojo transporto organizavimą savivaldybės, kuri nustato šį mokestį, teritorijoje, o ši savivaldybė, nepriklausomai nuo minėto mokesčio egzistavimo, turi pareigą vykdyti ir finansuoti šią veiklą, o įplaukos iš šio mokesčio naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šią veiklą. Todėl minėta nuostata turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais nustatomas toks mokestis už akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninę prekybą.

Dėl trečiojo klausimo

48 Atsižvelgiant į pateiktus atsakymus į pirmąjį ir antrąjį klausimus, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad ji neleidžia manyti, jog mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, kiek jis taikomas akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninei prekybai, siekiama specialaus tikslo, kaip tai

suprantama pagal šią nuostatą, nes juo siekiama finansuoti viešojo transporto organizavimą savivaldybės, kuri nustato šį mokestį, teritorijoje, o ši savivaldybė, nepriklausomai nuo minėto mokesčio egzistavimo, turi pareigą vykdyti ir finansuoti šią veiklą, o įplaukos iš šio mokesčio naudojamos išimtinai siekiant vykdyti šią veiklą. Todėl minėta nuostata turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais nustatomas toks mokestis už akcizu apmokestinamo skystojo kuro mažmeninę prekybą.

Parašai.