TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 5. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Netiešie nodokļi — Akcīzes nodoklis — Direktīva 2008/118/EK — 1. panta 2. punkts — Šķidrais kurināmais, kas ir akcīzes prece — Pārdošanas mazumtirdzniecībā nodoklis — Jēdziens "īpašs nolūks" — Iepriekš noteikts mērķis — Sabiedriskā transporta organizēšana pilsētas teritorijā

Lieta C-553/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tallinna ringkonnakohus* (Igaunija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 15. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 16. oktobrī, tiesvedībā

Tallinna Ettevõtlusamet

pret

Statoil Fuel & Retail Eesti AS .

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents) un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*],

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Tallinna Ettevõtlusamet* vārdā – *T. Pikamäe, advokaat*,

— *Statoil Fuel & Retail Eesti AS* vārdā – *C. Ginter* un *V. Puolakainen, advokaadid*,

— Grieķijas valdības vārdā – *I. Bakopoulos*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Grønfeldt* un *L. Naaber-Kivisoo*, pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – igauņu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), 1. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts strīdā starp *Tallinna Ettevõtlusamet* (Tallinas uzņēmumu aģentūra, turpmāk tekstā – "*Ettevõtlusamet*") un *Statoil Fuel & Retail Eesti AS* (turpmāk tekstā – "*Statoil*") par pārdošanas nodokļa atmaksu, ko šī sabiedrība ir samaksājusi 2010. un 2011. gadā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2008/118 1. pantā ir noteikts:

"1. Šī direktīva nosaka vispārēju režīmu attiecībā uz akcīzes nodokli, ko tieši vai netieši uzliek šādu preču patēriņam (turpmāk "akcīzes preces"):

a) energoprodukti un elektroenerģija, uz ko attiecas [Padomes 2003. gada 27. oktobra] Direktīva 2003/96/EK [, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV L 283, 51. lpp.)];

[..]

2. Dalībvalstis īpašos nolūkos var akcīzes precēm papildus piemērot netiešos nodokļus, ja tie nodokļa bāzes noteikšanas, nodokļa aprēķināšanas, nodokļa uzlikšanas iespējas un nodokļa pārraudzības ziņā, izņemot noteikumus par atbrīvojumu no nodokļiem, atbilst Kopienas noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim vai pievienotās vērtības nodoklim.

[..]"

4 Direktīvas 2008/118 47. panta 1. punkta pirmajā daļā ir precizēts, ka "[Padomes 1992. gada 25. februāra] Direktīvu 92/12/EEK [par vispārēju režīmu akcīzes precēm un par šādu preču glabāšanu, apriti un uzraudzību (OV L 76, 1. lpp.)] atceļ no 2010. gada 1. aprīļa".

5 Direktīvas 92/12 3. panta 2. punktā ir noteikts:

"Pirmajā punktā uzskaitītajām precēm īpašos nolūkos var uzlikt citus netiešos nodokļus, ja vien šie nodokļi atbilst nodokļu noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim un PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību."

Igaunijas tiesības

6 1994. gada 21. septembra Likumā par vietējiem nodokļiem (*kohalike maksude seadus*) redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir atļauts it īpaši vietējām pašvaldībām ieviest nodokli ar tā 8. pantā norādītajiem nosacījumiem. Šajā pantā, kura nosaukums ir "Pārdošanas nodoklis", ir noteikts:

"(1) Pārdošanas nodokli maksā individuālie komersanti un juridiskās personas, kam ir tirdzniecības atļauja vai atļauja sniegt pakalpojumus pašvaldības vai komūnas teritorijā. Pārdošanas nodokli maksā komersanti [2004. gada 11. februāra] Komerclikuma [(*kaubandustegevuse seadus*)] izpratnē, kas ir reģistrēti Komercreģistrā un darbojas mazumtirdzniecībā, gastronomijas vai pakalpojumu sniegšanas jomā, uzņēmuma atrašanās vietā.

(2) Pārdošanas nodoklis tiek iekasēts par preces vai pakalpojuma, ko nodokļu maksātājs pārdod komūnas vai pilsētas teritorijā, vērtību un tiek ietverts pārdošanas cenā. Šī likuma izpratnē par preču un pakalpojumu pārdošanas cenu tiek uzskatīta ar nodokli apliekamā apgrozījuma ar nodokli apliekamā vērtība, kas paredzēta Likumā par apgrozījuma nodokli, izņemot pārdošanas nodokli.

(3) Pārdošanas nodokļa likmi nosaka pašvaldības padome vai pilsētas dome, tomēr tā nevar pārsniegt 1 % no pirkšanas cenā iekļautās preces un pakalpojuma, kas minēti 2. punktā, vērtības.

[..]

(6) Komūnas vai pilsētas pašvaldība ir tiesīga atbilstoši komūnas padomes vai pilsētas domes noteiktajiem nosacījumiem un procesam piešķirt priekšrocības un atbrīvojumus no pārdošanas nodokļa."

7 Minētais 8. pants ir atcelts no 2012. gada 1. janvāra, un kopš šī datuma nav paredzēts nekāds pārdošanas nodoklis.

8 2009. gada 17. decembrī *Tallinna Linnavolikogu* (Tallinas pašvaldības padome) pieņēma Noteikumus Nr. 45 par Tallinas pārdošanas nodokli (*müügimaks Tallinnas*). Šie noteikumi tika grozīti ar *Tallinna Linnavolikogu* 2010. gada 8. aprīļa Noteikumiem Nr. 22 (turpmāk tekstā – "Noteikumi Nr. 45").

9 Noteikumu Nr. 45 1. pantā "Nodokļa un nodokļa objekta noteikšana" bija paredzēts:

"(1) Ar šiem noteikumiem Tallinas pilsētā tiek ieviests pārdošanas nodoklis.

(2) Pārdošanas nodoklis tiek uzliks precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs, kas atbilst 2. panta nosacījumiem, sniedz vai attiecīgi pārdod Tallinas pilsētā esošam uzņēmumam vai ar tā starpniecību mazumtirdzniecībā, ēdināšanas un pakalpojumu jomā fiziskai personai (izņemot individuālam komersantam tā uzņēmuma vajadzībām)."

10 Šo pašu noteikumu 2. pantā "Nodokļu maksātājs" bija paredzēts:

"Nodokļu maksātāji ir komersanti [2004. gada 11. februāra] Komerclikuma izpratnē, kas atbilst visiem šiem nosacījumiem:

1) komersants ir reģistrēts Komercreģistrā;

2) komersanta uzņēmums atbilstoši Komercreģistrā iekļautajām ziņām atrodas Tallinas pilsētas teritorijā;

3) komersants darbojas mazumtirdzniecībā, ēdināšanas vai pakalpojumu sniegšanas jomā."

11 Noteikumu Nr. 45 4. pantā bija noteikta pārdošanas nodokļa likme 1 % no šo noteikumu 1. panta 2. punktā norādītās ar nodokli apliekamās preču un pakalpojumu vērtības.

12 Minēto noteikumu 5. pantā "Nodokļu atbrīvojumi" bija noteikts:

"Pārdošanas nodoklis nav jāmaksā par šāda veida precēm un pakalpojumiem:

1) precēm un pakalpojumiem, kas pārdoti elektroniskā tirdzniecībā;

2) elektroenerģiju un siltumenerģiju, kas pārdota izplatīšanas tīklā, dabas gāzi, kā arī ūdeni;

3) precēm un pakalpojumiem, kas pārdoti ceļojuma uz kuģa, gaisakuģa, vilcienā vai autobusā laikā, ja ceļojums sākas vai beidzas ārpus Tallinas pilsētas teritorijas vai ja kuģis, gaisakuģis, vilciens vai autobuss ceļojuma laikā atrodas ārpus Tallinas pilsētas teritorijas;

4) visām zālēm, kontracepcijas līdzekļiem, sanitāriem un higiēnas produktiem, medicīnas ierīcēm, kā arī ikvienam medicīniskam piederumam, kas iekļauts ar sociālo lietu ministra 2006. gada 4. decembra Noteikumiem Nr. 63 izveidotajā sarakstā [..];

5) maizei bez medus, olu, siera vai augļu piedevas [..];

6) pienam, svaigajam krējumam, paniņām, rūgušpienam un skābajam krējumam, jogurtam, kefīram un citiem fermentētiem vai skābētiem piena un krējuma produktiem [..], izņemot produktus pulvera, granulu vai citā cietā formā [..];

7) produktiem (homogenizētiem) pulvera formā, kas paredzēti lietošanai maziem bērniem [..], speciāliem piena produktiem zīdaiņiem [..], mazu bērnu pārtikas produktiem, kas paredzēti mazumtirdzniecībai pulvera vai šķidrā formā [..], kā arī mazu bērnu pārtikai, kas satur pienu un piena produktus [..];

8) zīdaiņu autiņiem [..];

9) kuģiem, jahtām un glābšanas laivām garumā no 4 līdz 12 metriem, kam ir jāveic tehniskā kontrole."

13 Tallinas pašvaldība turklāt ar vēstuli paziņoja, ka cigarešu pārdošana arī ir atbrīvota no pārdošanas nodokļa.

14 Noteikumu Nr. 45 13. pantā bija paredzēts, ka tie bija piemērojami no 2010. gada 1. jūnija.

15 2010. gada 22. jūnijā *Tallinna Linnavolikogu* pieņēma Noteikumus Nr. 39 par grozījumiem Tallinas pilsētas 2010. gada budžetā un pirmā budžeta papildinājumu (*Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve*). Šie noteikumi, kas stājās spēkā 2010. gada 25. jūnijā, ir grozīti ar Noteikumiem Nr. 45, ar kuriem tiem ir pievienots šāds 9.[1] pants:

"Pārdošanas nodoklis tiek uzlikts, lai nodrošinātu atbilstoši [1993. gada 2. jūnija] Likuma par vietējo pašvaldību organizāciju [(*kohaliku omavalitsuse korralduse seadus*, turpmāk tekstā – "Pašvaldību likums")] 6. panta 1. punktam sabiedrisko transportu Tallinas pilsētas teritorijā. Ienākumi no pārdošanas nodokļa īpaši tiek paredzēti šī nolūka īstenošanai."

16 2010. gada 9. septembrī *Tallinna Linnavolikogu* pieņēma Noteikumus Nr. 46 par Tallinas 2011. gada budžetu (*Tallinna Linna 2011. aasta eelarve*). Šo noteikumu 10. pantā ir pārņemts minētā 9.[1] panta teksts.

17 2011. gada 15. decembrī *Tallinna Linnavolikogu* pieņēma Noteikumus Nr. 43 par grozījumiem Noteikumos Nr. 45, precizējot, ka pēdējais taksācijas periods ir 2011. gada ceturtais ceturksnis. Kopš 2011. gada 31. decembra Tallinas pilsētā vairs nepastāv pārdošanas nodoklis saskaņā ar 1994. gada 21. septembra Likumā par vietējiem nodokļiem izdarītajiem grozījumiem.

18 Pašvaldību likuma 6. panta 1. punktā ir noteikts:

"Vietējām pašvaldībām ir uzdevums komūnas vai pilsētas teritorijā organizēt [..] sabiedrisko transportu komūnas vai pilsētas iekšienē, [..], ja šo uzdevumu īstenošana nav uzticēta kādam citam."

19 2000. gada 26. janvāra Likuma par transportu komūnā (*ühistranspordi seadus*) 3. panta 2. punkta 2) apakšpunktā ir noteikts:

"(2) Transporta koncepcijas un organizācijas komūnā mērķis ir:

[..]

2) veicināt galvenokārt sabiedrisko transportlīdzekļu lietošanu salīdzinājumā ar personīgajiem automobiļiem un citiem personīgajiem transportlīdzekļiem, tādējādi samazinot transporta nelabvēlīgo ietekmi uz vidi un veselības aizskārumus, kas no tās izriet, palīdzot novērst satiksmes negadījumus un sastrēgumus."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 Kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma, viena no *Statoil* darbībām ir šķidrā kurināmā, produkta, kas ir akcīzes prece, mazumtirdzniecība. 2010. gada 20. jūlijā un 20. oktobrī un 2011. gada 25. janvārī tā deklarēja apgrozījumu, ko tā realizējusi, pārdot preces un pakalpojumus, uz ko attiecas pārdošanas nodoklis, attiecīgi par 2010. gada jūniju, kā arī par šī paša gada trešo un ceturto ceturksni.

21 Attiecīgi 2010. gada 22. septembrī un 26. oktobrī un 2011. gada 7. februārī *Statoil* iesniedza paziņojumu par labojumiem, ar kuru tā samazināja savu iepriekš deklarēto apgrozījumu par apgrozījumu no akcīzes preču pārdošanas. Attiecīgi 2010. gada 22. septembrī un 28. oktobrī un 2011. gada 9. februārī *Statoil* iesniedza atmaksas pieteikumus *Ettevõtlusamet*.

22 Ar 2010. gada 19. oktobra un 9. novembra un 2011. gada 4. marta lēmumiem *Ettevõtlusamet* noraidīja šos pieteikumus. Turklāt ar pēdējo minēto lēmumu *Ettevõtlusamet* noteica, ka par 2010. gada ceturto ceturksni *Statoil* papildus ir jāiemaksā naudas summa.

23 2010. gada 19. novembrī *Statoil* cēla *Tallinna halduskohus* (Tallinas Administratīvā tiesa) prasību, prasot būtībā atcelt *Ettevõtlusamet* 2010. gada 19. oktobra un 9. novembra lēmumus un nospriest no jauna izskatīt 2010. gada 22. septembra un 28. oktobra atmaksas pieteikumus vai nekavējoties atmaksāt pārmaksāto summu, kas norādīta šajos atmaksas pieteikumos. Savā prasībā *Statoil* it īpaši norādīja, ka Noteikumu Nr. 45 1. panta 2. punkts ir pretrunā Savienības tiesībām, jo tajā ir prasīts maksāt preču un pakalpojumu pārdošanas nodokli mazumtirdzniecībā, neparedzot izņēmumu attiecībā uz akcīzes preču pārdošanu. 2011. gada 5. aprīlī *Statoil* šajā pašā tiesā cēla līdzīgu prasību par *Ettevõtlusamet* 2011. gada 4. marta lēmumu. *Tallinna halduskohus* šīs prasības apvienoja.

24 Ar 2011. gada 19. oktobra lēmumu *Tallinna halduskohus* atcēla iepriekš minētos trīs *Ettevõtlusamet* lēmumus un norīkoja tai no jauna izskatīt attiecīgos atmaksas pieteikumus. Pamatojot savu lēmumu, *Tallinna halduskohus* norādīja būtībā to, ka pārdošanas nodoklis nevar tikt uzskatīts par tādu, kam ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē.

25 *Ettevõtlusamet* iesniedza apelācijas sūdzību par šo nolēmumu iesniedzējtiesā, apgalvojot it īpaši, ka pārdošanas nodoklis tiek piedzīts ar konkrētu nolūku, tas ir, veicināt sabiedrisko transportu un tādējādi samazināt satiksmes uz ceļiem blīvumu un tās nelabvēlīgo ietekmi uz vidi; ka Tallinas pilsēta izmanto šo nodokli, lai palielinātu sabiedriskā transporta kvalitāti, un ka minētais nodoklis ir vērsts uz noteiktu tādu preču un pakalpojumu patēriņa sodīšanu, kas var radīt sabiedrības izmaksas vai ārējas nelabvēlīgas sekas, un sabiedrisko pakalpojumu finansēšanu.

26 *Statoil* prasīja noraidīt apelācijas sūdzību, it īpaši apgalvojot, ka piemērojamā tiesiskajā regulējumā paredzētais nolūks ir sabiedriskā transporta organizēšana, nevis tā veicināšana, kā apgalvo *Ettevõtlusamet*.

27 *Tallinna ringkonnakohus* (Tallinas apelācijas tiesa) uzskata, ka, lai pierādītu, ka par akcīzes precēm iekasētais nodoklis ir izmantots saskaņā ar īpaši norādīto nolūku, *Ettevõtlusamet* ir jāiesniedz tikai tie pierādījumi, kas izriet no pilsētas budžeta. Tā norāda, ka šajā gadījumā nav nekāda pamata uzskatīt, ka no iekasētās pārdošanas nodokļa summas netiek izmantotas saskaņā ar šo īpašo nolūku.

28 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka nodokļu uzlikšana, kam ir īpašs nolūks, parasti tiek izmantota, lai sodītu par tādu noteiktu preču un pakalpojumu patēriņu, kuri rada izmaksas sabiedrībai vai kuriem var būt negatīva ārējā iedarbība, kā, piemēram, tie ir kaitīgi videi, vai lai finansētu noteiktus vispārējo interešu pakalpojumus, kā, piemēram, tūrisma, sporta vai kultūras atbalstīšana. Tātad šāda veida nodokļi ir līdzeklis, ko iestādes izmanto, lai ietekmētu lietotāju uzvedību, mudinot tos izvairīties no noteiktu preču lietošanas, piemērojot šādu nodokli nosodāmiem izdevumiem.

29 Tādējādi *Tallinna ringkonnakohus* uzskata, ka datumā, kad tā pieņēma lēmumu par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, Tiesas judikatūrā nebija sniegta skaidra atbilde uz jautājumu, vai netiešajam nodoklim ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, ja nodoklis tiek iekasēts konkrēta uzdevuma finansēšanai, kas ir vietējai pašvaldībai atbilstoši likumam, un ka šis uzdevums tiek nodrošināts arī tad, ja šis nodoklis netiek iekasēts. Šajā ziņā šī tiesa norāda, ka visi ieņēmumi no pārdošanas nodokļa tiek piešķirti sabiedriskā transporta organizēšanai, kas var samazināt piesārņojumu un palielināt vispārējo labklājību.

30 Turklāt iesniedzējtiesa jautā arī par minētā nodokļa iekasēšanas likumību laikposmā, kad tiesību normās nebija tieši paredzēts īpašs nolūks minētā nodokļa izmantošanai, norādot šajā ziņā, ka tikai taksācijas laikposmā, kas tiek aplūkots lietā, tas ir, kopš 2010. gada 25. jūnija, Noteikumos Nr. 45 tika iekļauts 9.[1] pants.

31 Šādos apstākļos *Tallinna ringkonnakohus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai sabiedriskā transporta nodrošināšanas vietējā pašvaldībā finansēšana var tikt uzskatīta par īpašu nolūku Direktīvas [2008/118] 1. panta 2. punkta izpratnē, ja šāda veida uzdevuma izpilde un finansēšana ir viens no vietējās pašvaldības pienākumiem?

2) Ja atbilde uz šo jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīvas [2008/118] 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar šo tiesību normu ir saderīgi, ka valsts tiesībās tiek paredzēts netiešs nodoklis, kas tiek uzlikts akcīzes preču pārdošanai gala patērētājam un tiek izmantots tikai sabiedriskā transporta nodrošināšanai, ja sabiedriskā transporta nodrošināšana ir vietējās pašvaldības, kas iekasē nodokli, pienākums, kas tai ir jāpilda neatkarīgi no šāda netiešā nodokļa, un sabiedriskā transporta finansējuma apmērs beigu beigās automātiski neizriet no ieņemtā nodokļa apmēra, jo summas, kas tiek piešķirta sabiedriskajam transportam, apmērs ir precīzi noteikts tā, ka, ja netiešā nodokļa ieņēmumi ir lielāki, sabiedriskajam transportam tiek attiecīgi piešķirti mazāk citi finanšu līdzekļi sabiedriskā transporta nodrošināšanai, un otrādi, ja pārdošanas

nodoklis tiek ieņemts mazāk, vietējai pašvaldībai ir atbilstoši jāpalielina citi finanšu līdzekļi sabiedriskajam transportam, tomēr ir iespējams grozīt izdevumu sabiedriskajam transportam apmēru, grozot vietējās pašvaldības budžetu?

3) Ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, vai Direktīvas [2008/118] 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šī tiesību norma pieļauj papildus uzlikt akcīzes precei netiešu nodokli, kura nolūks tiek noteikts pēc tam, kad ir radies pienākums maksāt šo nodokli?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

32 Ar pirmo un otro jautājumu, kas ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj uzskatīt, ka tādam nodoklim, kāds ir pamatlietā, ciktāl tas attiecas uz šķidrā kurināmā, kas ir akcīzes prece, pārdošanu mazumtirdzniecībā, ir īpašs nolūks šīs tiesību normas izpratnē, ja tas ir paredzēts sabiedriskā transporta finansēšanai tās pašvaldības teritorijā, kas uzliek nodokli, un šai pašvaldībai neatkarīgi no minētā nodokļa pastāvēšanas ir pienākums veikt un finansēt šo darbību un ja ieņēmumi no šī nodokļa tiek izmantoti tikai šīs darbības īstenošanai.

33 Vispirms ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlieta, kas attiecas uz pārdošanas nodokli tikai tiktāl, ciktāl tas ietekmē šķidrā kurināmā mazumtirdzniecību, ir balstīta uz neapstrīdētu pieņēmumu, ka uz šo produktu attiecas "akcīzes preces" jēdziens Direktīvas 2008/118 1. panta 1. punkta izpratnē. Vajadzības gadījumā iesniedzējtiesai šis jautājums ir jāpārbauda. Katrā ziņā, tā kā Tiesai ir jālemj, ievērojot faktiskos un tiesiskos apsvērumus, kas ir norādīti iesniedzējtiesas lēmumā (skat. spriedumus *B.*, C-306/09, EU:C:2010:626, 47. punkts, un *Kastrati*, C-620/10, EU:C:2012:265, 38. punkts), tā šajā lietā savu analīzi balsta uz tādu pašu pieņēmumu.

34 Turklāt, tā kā Direktīva 2008/118, kas vienīgā *ratione temporis* ir piemērojama pamatlietā, atceļ un aizstāj Direktīvu 92/12 no 2010. gada 1. aprīļa, no Direktīvas 2008/112 1. panta 2. punkta un Direktīvas 92/12 3. panta 2. punkta teksta izriet, ka šo tiesību normu saturs būtībā neatšķiras. No tā ir jāsecina, ka Tiesas judikatūra attiecībā uz šo pēdējo minēto tiesību normu turpina būt piemērojama attiecībā uz Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punktu.

35 Atbilstoši pēdējās minētās direktīvas 1. panta 1. un 2. punkta kopīgai interpretācijai akcīzes preces atbilstoši minētajai direktīvai var tikt netieši apliktas ar citu ar šo direktīvu izveidotu nodokli, kas nav akcīze, ja, pirmkārt, šis nodoklis tiek uzlikts vienam vai vairākiem īpašiem nolūkiem un ja, otrkārt, tas atbilst Savienības nodokļu noteikumiem, ko piemēro akcīzes nodoklim un PVN saistībā ar nodokļu bāzes noteikšanu, nodokļa aprēķināšanu, iekasējamību un pārraudzību, šiem noteikumiem neietverot tiesību normas par atbrīvojumiem.

36 Šiem diviem nosacījumiem, ar kuriem paredzēts novērst papildu netiešo nodokļu piemērošanu, kas neatbilstoši kavētu tirdzniecību, kā tas izriet arī no šīs pašas minētās direktīvas 1. panta 2. punkta nosaukuma, ir kumulatīvs raksturs (skat. pēc analoģijas spriedumu *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Attiecībā uz pirmo no šiem nosacījumiem, kas vienīgais ir norādīts uzdotajos jautājumos, no Tiesas judikatūras izriet, ka īpašs nolūks Direktīvas 2008/112 1. panta 2. punkta izpratnē nav tāds, kas attiecināms tikai uz budžetu (skat. pēc analoģijas spriedumus Komisija/Francija, C-434/97, EU:C:2000:98, 19. punkts, kā arī *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tomēr, tā kā visiem nodokļiem ir budžeta papildināšanas mērķis, tas apstāklis vien, ka nodoklim ir budžeta papildināšanas mērķis, pats par sevi nevar būt pietiekams, lai izslēgtu iespēju, ka šo nodokli varētu uzskatīt par tādu, kam ir īpašs nolūks šī noteikuma izpratnē, pretējā gadījumā tiktu atņemta jēga Direktīvas 2008/112 1. panta 2. punktam (skat. pēc analoģijas spriedumu *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Tādējādi, ja iepriekš noteikts ieņēmumu, kas saņemti no nodokļa, mērķis, lai vietējās pašvaldības varētu finansēt tām uzticēto kompetenču īstenošanu, var būt fakts, kas jāņem vērā, lai identificētu īpaša nolūka pastāvēšanu, šāds mērķis, kas ataino vienkāršu dalībvalsts budžeta organizācijas veidu, pats par sevi nevar būt šajā ziņā pietiekams nosacījums, jo katra dalībvalsts var nolemt piemērot precei nodokli, lai finansētu konkrētus izdevumus, neatkarīgi no mērķa. Pretējā gadījumā ikviens nolūks varētu tikt uzskatīts par īpašu Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, kas atņemtu ar šo direktīvu noteiktajam saskaņotajam akcīzes nodoklim visu lietderīgo iedarbību un būtu pretrunā principam, saskaņā ar kuru atkāpe, kāda ir noteikta 1. panta 2. punktā, ir jāinterpretē šauri (skat. pēc analoģijas spriedumu *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

40 Tādējādi īpaša nolūka pastāvēšana minētās tiesību normas izpratnē nevar tikt noteikta tikai, pamatojoties uz to, ka nodokļa ieņēmumi ir piešķirti vispārējo izdevumu finansēšanai, kas valsts pašvaldībai ir attiecīgajā jomā. Pretēja gadījumā minētais apgalvotais īpašais nolūks nevarētu tikt nošķirts no tīri budžeta mērķa.

41 Lai iepriekš noteiktā ieņēmumu no nodokļa akcīzes precēm piešķiršana ļautu uzskatīt, ka šim nodoklim ir īpašs nolūks šīs tiesību normas izpratnē, ir svarīgi, ka aplūkotais nodoklis pats par sevi ir vērsts uz norādītā īpašā nolūka īstenošanu, un tātad pastāv tieša saikne starp nodokļa ieņēmumu īstenošanu un minēto īpašo nolūku (skat. šajā ziņā spriedumu *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 30. punkts).

42 Nepastāvot šādam iepriekš noteiktam ieņēmumu piešķiršanas mehānismam, nevar uzskatīt, ka nodokli akcīzes precēm var uzskatīt par tādu, kam ir īpašs nolūks Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, tikai tad, ja šis nodoklis būtu izveidots, runājot par tā struktūru, jo īpaši, ņemot vērā ar to apliekamo objektu vai piemērošanas likmi, tā, ka tas ietekmētu nodokļa maksātāju uzvedību veidā, kas ļautu īstenot norādīto īpašo nolūku, piemēram, apliekot ar ievērojamu nodokli attiecīgās preces, lai atturētu no to patēriņa (skat. šajā ziņā *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 32. pants).

43 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka ieņēmumus no pārdošanas nodokļa, kas turklāt tiek uzlikts lielākajai daļai preču un pakalpojumu, kuri tiek pārdoti galapatērētājiem Tallinas pilsētas teritorijā, Tallinas pilsēta piešķir tās kompetences sabiedriskā transporta organizēšanas tās teritorijā jomā finansēšanai, kompetences, kas tai ir uzticēta Pašvaldību likuma 6. panta 1. punktā, un [šie ieņēmumi] tiek izmantoti tikai šajā nolūkā.

44 Kaut arī šis apstāklis tiešām var būt elements, kas jāņem vērā, lai noteiktu īpaša nolūka pastāvēšanu Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkta izpratnē, atbilstoši Tiesas judikatūrai, kas atgādināta šī sprieduma 39. punktā, tomēr ir jākonstatē, ka šāda piešķiršana attiecas uz vispārējiem izdevumiem, kas ir Tallinas pilsētai, neatkarīgi no pamatlietā aplūkotā nodokļa pastāvēšanas. Šos vispārīgos izdevumus var finansēt ar visa veida nodokļu ieņēmumiem. Tādējādi minētais īpašais nolūks, tas ir, sabiedriskā transporta organizēšana Tallinas pilsētas teritorijā, nevar tikt nošķirta no tīri budžeta nolūka.

45 Turklāt pat, uzskatot, ka ir pierādīts, pirmkārt, *Ettevõtlusamet* un Grieķijas valdības apgalvojums, saskaņā ar kuru būtībā pārdošanas nodoklis, ciktāl tas attiecas uz šķidrajiem kurināmajiem, kas ir akcīzes preces, attiecas uz vides un sabiedrības veselības aizsardzību, efektīvi organizējot sabiedrisko transportu, kā arī, otrkārt, ka šajā gadījumā nav runa vienkārši par vispārīgiem izdevumiem, ko var finansēt ar visa veida nodokļu ieņēmumiem (skat. šajā ziņā par vispārējiem veselības izdevumiem spriedumu *Transportes Jordi Besora*, EU:C:2014:108, 31. punkts), jānorāda, ka pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos nav paredzēts mehānisms šī nodokļa ieņēmumu iepriekš noteiktai piešķiršanai, ciktāl tas attiecas šķidro kurināmo, kas ir akcīzes prece, šādiem vides vai sabiedrības veselības

nolūkiem. Šajā ziņā tas, ka pamatlietā aplūkotie ieņēmumi tiek piešķirti sabiedriskā transporta organizēšanai, nevar tikt uzskatīts par pamatu, lai konstatētu tiešu saikni šī sprieduma 41. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē starp minētā nodokļa ieņēmumu izmantošanu un šiem vides un sabiedrības veselības nolūkiem.

46 Turklāt no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neizriet, kā arī tajā iesniegtajos rakstveida apsvērumos nav ticis apgalvots, ka pārdošanas nodoklis, ciktāl tas attiecas uz šķidro kurināmo, kas ir akcijas prece, atbilstu šī sprieduma 42. punktā atgādinātajiem nosacījumiem, tas ir, ka tas ir paredzēts, ciktāl runa ir par tā struktūru, tādā veidā, kas atturētu nodokļu maksātājus no šī kurināmā izmantošanas, vai ka tas iedrošinātu rīkoties veidā, kura sekas būtu mazāk kaitīgas videi vai sabiedrības veselībai nekā tas veids, kādā nodokļu maksātāji rīkotos, ja šāda nodokļa nebūtu.

47 No visiem minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2008/118 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj uzskatīt, ka tādam nodoklim, kāds ir pamatlietā, ciktāl tas attiecas uz šķidrā kurināmā, kas ir akcīzes prece, pārdošanu mazumtirdzniecībā, ir īpašs nolūks šīs tiesību normas izpratnē, ja tas ir paredzēts sabiedriskā transporta finansēšanai tās pašvaldības teritorijā, kas uzliek nodokli, un šai pašvaldībai neatkarīgi no minētā nodokļa pastāvēšanas ir pienākums veikt un finansēt šo darbību pat tad, ja ieņēmumi no šī nodokļa tiek izmantoti tikai šīs darbības īstenošanai. Līdz ar to minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, ar kuru ir ieviests šāds šķidrā kurināmā, kas ir akcijas prece, pārdošanas mazumtirdzniecībā nodoklis.

Par trešo jautājumu

48 Ņemot vērā uz pirmo un otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK, 1. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj uzskatīt, ka tādam nodoklim, kāds ir pamatlietā, ciktāl tas attiecas uz šķidrā kurināmā, kas ir akcīzes prece, pārdošanu mazumtirdzniecībā, ir īpašs nolūks šīs tiesību normas izpratnē, ja tas ir paredzēts sabiedriskā transporta finansēšanai tās pašvaldības teritorijā, kas uzliek nodokli, un šai pašvaldībai neatkarīgi no minētā nodokļa pastāvēšanas ir pienākums veikt un finansēt šo darbību pat tad, ja ieņēmumi no šī nodokļa tiek izmantoti tikai šīs darbības īstenošanai. Līdz ar to minētā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka tā liedz tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds ir aplūkots pamatlietā, ar kuru ir ieviests šāds šķidrā kurināmā, kas ir akcijas prece, pārdošanas mazumtirdzniecībā nodoklis.

[Paraksti]