ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

5 maart 2015 *

„Prejudiciële verwijzing — Indirecte belastingen — Accijns — Richtlijn 2008/118/EG — Artikel 1, lid 2 — Aan accijns onderworpen vloeibare brandstof — Belasting op detailverkoop — Begrip ‚specifiek doeleinde' — Vooraf vastgestelde besteding — Organisatie van het openbaar vervoer op het grondgebied van een stad"

In zaak C-553/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tallinna ringkonnakohus (Estland) bij beslissing van 15 oktober 2013, ingekomen bij het Hof op 16 oktober 2013, in de procedure

Tallinna Ettevõtlusamet

tegen

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Tallinna Ettevõtlusamet, vertegenwoordigd door T. Pikamäe, advokaat,

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS, vertegenwoordigd door C. Ginter en V. Puolakainen, advokaadid,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Bakopoulos als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Grønfeldt en L. Naaber-Kivisoo als gemachtigden,

* Procestaal: Ests.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12, en rectificaties in PB 2009, L 339, blz. 60, en PB 2011, L 261, blz. 32).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Tallinna Ettevõtlusamet (instantie van Tallinn voor het bedrijfsleven; hierna: „Ettevõtlusamet") en Statoil Fuel & Retail Eesti AS (hierna: „Statoil") over de terugbetaling van belasting op verkopen die door dit bedrijf in 2010 en 2011 was betaald.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 2008/118 luidt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen' genoemd:

a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn 2003/96/EG [van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB L 283, blz. 51)];

[...]

2. De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen, mits daarbij de communautaire belastingvoorschriften inzake de accijns of de [belasting over de toegevoegde waarde; hierna: btw] in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.

[...]"

4 Artikel 47, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 preciseert dat „richtlijn 92/12/EEG [van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1)] wordt ingetrokken met ingang van 1 april 2010".

5 Artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 luidde:

„Op [accijns]producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de btw geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting."

Ests recht

6 In de op het hoofdgeding toepasselijke versie stond de kohalike maksude seadus (wet inzake lokale belastingen) van 21 september 1994 met name de lokale overheidslichamen toe een belasting in te stellen onder de in § 8 van die wet genoemde voorwaarden. Die bepaling, met het opschrift „Belasting op verkoop", luidde:

„(1) De belasting op verkoop wordt betaald door de individuele ondernemers en de rechtspersonen met een handelsvergunning of een vergunning voor dienstverlening op het grondgebied van de gemeente of de stad. De belasting op verkoop wordt naargelang van de vestiging betaald door de handelaar in de zin van de kaubandustegevuse seadus [(wet inzake handelsactiviteiten) van 11 februari 2004], die is ingeschreven in het handelsregister en actief is op het gebied van de detailhandel, horeca of dienstverlening.

(2) De belasting op verkoop wordt geheven over de waarde, in de verkoopprijs, van de door de belastingplichtige op het grondgebied van de gemeente of stad verkochte goederen of verrichte diensten. Onder verkoopprijs van goederen of van diensten in de zin van deze wet wordt verstaan de belastbare waarde van de belastbare omzet als voorzien in de wet op de omzetbelasting, exclusief de belasting op verkoop.

(3) Het tarief van de belasting op verkoop wordt vastgesteld door de gemeente- of stadsraad, maar mag niet meer bedragen dan 1 % van de in de verkoopprijs begrepen waarde van de in lid 2 bedoelde goederen of diensten.

[...]

(6) Het gemeente- of stadsbestuur is bevoegd om overeenkomstig de door de gemeente- of stadsraad vastgelegde voorwaarden en procedures belastingvoordelen en -vrijstellingen voor verkopen te verlenen."

7 Die § 8 is ingetrokken per 1 januari 2012 en, sinds die datum is er geen belasting op verkoop meer.

8 Op 17 december 2009 heeft de Tallinna Linnavolikogu (gemeenteraad van Tallinn) besluit nr. 45 müügimaks Tallinnas (besluit betreffende de belasting op verkoop in Tallinn) vastgesteld. Dat besluit is gewijzigd bij besluit nr. 22 van de Tallinna Linnavolikogu van 8 april 2010 (hierna: „besluit nr. 45").

9 § 1 van besluit nr. 45, met het opschrift „Benaming en doel van de belasting", bepaalde:

„(1) Bij het onderhavige besluit wordt in de stad Tallinn een belasting op verkoop ingevoerd.

(2) De belasting op verkoop wordt geheven over goederen die worden geleverd en diensten die worden verricht door een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden van § 2 van het besluit, in of vanuit een op het grondgebied van de stad Tallinn gelegen vestiging, aan een natuurlijke persoon (behalve wanneer het gaat om leveringen aan een individuele ondernemer voor zijn bedrijfsbehoeften) op het gebied van de detailhandel, horeca en dienstverlening."

10 In § 2 van dat besluit, met als opschrift „Belastingplichtige", was bepaald:

„Belastingplichtig zijn de handelaars in de zin van de wet [van 11 februari 2004] inzake handelsactiviteiten die voldoen aan alle hierna genoemde voorwaarden:

1) de handelaar is ingeschreven in het handelsregister;

2) de vestiging van de handelaar is volgens de gegevens van het handelsregister gelegen op het grondgebied van de stad Tallinn;

3) de handelaar is actief in de detailhandel, horeca of dienstverlening."

11 § 4 van besluit nr. 45 stelde het percentage van de belasting op verkoop vast op 1 % van de belastbare waarde van de in § 1, lid 2, van dit besluit bedoelde goederen en diensten.

12 In § 5 van dat besluit, met als opschrift „Belastingvrijstellingen", was bepaald:

„Over goederen en diensten als hieronder beschreven wordt geen belasting op verkoop geheven:

1) middels elektronische handel verkochte goederen en diensten;

2) door het distributienetwerk verkochte elektrische en thermische energie, alsmede aardgas en water;

3) goederen en diensten die worden verkocht gedurende een bootreis, een vlucht, een treinreis of een busreis, wanneer de reis buiten het grondgebied van de stad Tallinn aanvangt en eindigt of wanneer de boot, het luchtvaartuig, de trein of de bus gedurende de reis buiten het grondgebied van Tallinn blijft;

4) alle medicijnen, anticonceptiemiddelen, gezondheids- en hygiënemiddelen, medische apparaten en hulpmiddelen die staan op de bij besluit nr. 63 van 4 december 2006 van de minister van sociale zaken [...] opgestelde lijst;

5) vers brood, waaraan geen honing, eieren, kaas of vruchten zijn toegevoegd [...];

6) melk, melkroom, karnemelk, gestremde melk en room, yoghurt, kefir en andere gegiste of aangezuurde melk en room [...], behalve in poeder, in korrels of in andere vaste vorm [...];

7) (gehomogeniseerde) bereidingen in puree, bestemd om te worden gebruikt als voeding voor jonge kinderen [...], speciale babymelk [...], bereidingen voor voeding voor jonge kinderen, bereid voor detailverkoop, in poeder of vloeibaar [...] en voeding voor jonge kinderen die melk of melkproducten bevat [...];

8) babyluiers [...];

9) boten, jachten en boten met buitenboordmotor met een lengte van 4 tot 12 meter waarvoor technische keuring vereist is."

13 De gemeente Tallinn heeft bij brief te kennen gegeven dat ook de verkoop van sigaretten was vrijgesteld van de belasting op verkoop.

14 § 13 van besluit nr. 45 bepaalde dat dit besluit van toepassing was vanaf 1 juni 2010.

15 Op 22 juni 2010 heeft de Tallinna Linnavolikogu besluit nr. 39 Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve (besluit houdende wijziging van de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 en eerste aanvullende begroting) vastgesteld. Bij dit besluit, dat op 25 juni 2010 in werking is getreden, is besluit nr. 45 aldus gewijzigd dat daarin § 9^1 is ingevoegd, die luidt als volgt:

„De belasting op verkoop wordt geheven voor de in § 6, lid 1, van de kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (wet inzake de organisatie van de lokale overheidslichamen) van 2 juni 1993 [hierna: ‚wet lokale overheidslichamen'] bedoelde organisatie van het openbaar vervoer op het grondgebied van de stad Tallinn. De opbrengst uit de belasting op verkoop is specifiek bestemd voor de verwezenlijking van deze doelstelling."

16 Op 9 september 2010 heeft de Tallinna Linnavolikogu besluit nr. 46 Tallinna Linna 2011. aasta eelarve (besluit betreffende de begroting van de stad Tallinn voor 2011) vastgesteld. § 10 van dat besluit nam de bewoordingen van genoemde § 9^1 over.

17 Op 15 december 2011 heeft de Tallinna Linnavolikogu besluit nr. 43 houdende wijziging van besluit nr. 45 vastgesteld, waarin werd gepreciseerd dat het laatste heffingstijdvak het vierde trimester van 2011 zou zijn. Sinds 31 december 2011 is er in de stad Tallinn geen belasting op verkoop meer, overeenkomstig de wijziging die was aangebracht op de wet van 21 september 1994 inzake lokale belastingen.

18 § 6, lid 1, van de wet lokale overheidslichamen luidt:

„De lokale overheidslichamen hebben tot taak om op het grondgebied van de gemeente of de stad [...] het openbaar vervoer binnen de gemeente of de stad te organiseren, [...] indien de uitvoering van deze taken niet aan een ander is opgedragen."

19 In § 3, lid 2, punt 2, van de ühistranspordi seadus (wet openbaar vervoer) van 26 januari 2000, is bepaald:

„(2) De planning en de organisatie van het openbaar vervoer wordt opgezet met het doel:

[...]

2) de voorkeur voor het gebruik van openbaar vervoer ten opzichte van auto's en andere individuele voertuigen te bevorderen, en aldus het schadelijke effect van vervoermiddelen voor het milieu en de daaruit voortvloeiende schade voor de gezondheid te verminderen, en tegelijkertijd bij te dragen tot de voorkoming van verkeersongevallen en files."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 Blijkens de verwijzingsbeslissing is een van de activiteiten van Statoil de detailverkoop van vloeibare brandstof, een accijnsgoed. Op 20 juli 2010, 20 oktober 2010 en 25 januari 2011 heeft zij haar omzet over de verkoop van aan de belasting op verkoop onderworpen goederen en diensten opgegeven voor respectievelijk juni 2010 en voor het derde en het vierde trimester van dat jaar.

21 Op respectievelijk 22 september 2010, 26 oktober 2010 en 7 februari 2011 heeft Statoil rectificerende verklaringen ingediend waarbij zij op haar eerder opgegeven omzetcijfer de omzet uit de verkoop van accijnsgoederen in mindering heeft gebracht. Op respectievelijk 22 september 2010, 28 oktober 2010 en 9 februari 2011 heeft Statoil bij de Ettevõtlusamet verzoeken om terugbetaling ingediend.

22 Bij besluiten van 19 oktober 2010, 9 november 2010 en 4 maart 2011 heeft de Ettevõtlusamet deze verzoeken afgewezen. Voorts heeft de Ettevõtlusamet bij laatstbedoeld besluit bepaald dat voor het vierde trimester van 2010 door Statoil een extra bedrag verschuldigd was.

23 Op 19 november 2010 heeft Statoil bij de Tallinna halduskohus (bestuursrechter te Tallinn) beroep ingesteld dat er in wezen toe strekte dat de besluiten van de Ettevõtlusamet van 19 oktober en 9 november 2010 nietig werden verklaard en dat werd gelast dat de verzoeken om terugbetaling van 22 september en 28 oktober 2010 opnieuw zouden worden onderzocht dan wel dat het in die verzoeken om terugbetaling genoemde te veel geïnde bedrag onmiddellijk zou worden terugbetaald. In haar beroep beriep Statoil zich met name op het feit dat § 1, lid 2, van besluit nr. 45 in strijd was met het Unierecht omdat deze de betaling van een belasting op verkoop van goederen en het verrichten van diensten op het gebied van de detailhandel oplegde zonder te voorzien in een uitzondering voor de verkoop van accijnsgoederen. Op 5 april 2011 heeft Statoil bij diezelfde rechter een soortgelijk beroep ingesteld tegen het besluit van de Ettevõtlusamet van 4 maart 2011. De Tallinna halduskohus heeft deze beroepen gevoegd.

24 Bij beslissing van 19 oktober 2011 heeft de Tallinna halduskohus de drie bovengenoemde besluiten van de Ettevõtlusamet nietig verklaard en laatstgenoemde gelast de betrokken verzoeken om terugbetaling opnieuw te onderzoeken. Tot staving van deze beslissing voerde de Tallinna halduskohus in wezen aan dat de belasting op verkoop niet kan worden geacht een specifiek doeleinde na te streven in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

25 De Ettevõtlusamet heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter en betoogde met name dat de belasting op verkoop met een concreet doel wordt geheven, te weten de bevordering van het openbaar vervoer en de vermindering, als gevolg daarvan, van de verkeersdrukte op de wegen en van de negatieve gevolgen daarvan voor het milieu; dat de stad Tallinn de opbrengst van deze belasting aanwendt voor de verbetering van de kwaliteit van het openbaar vervoer, en dat die belasting ertoe strekt zowel het verbruik te treffen van bepaalde goederen of diensten die sociale kosten kunnen veroorzaken of negatieve externe gevolgen met zich mee kunnen brengen, als diensten van algemeen belang te financieren.

26 Statoil vordert verwerping van het hoger beroep met name met het betoog dat het doeleinde dat in de toepasselijke regeling is voorzien, de organisatie van het openbaar vervoer is en niet de bevordering daarvan zoals de Ettevõtlusamet stelt.

27 De Tallinna ringkonnakohus (appelrechter te Tallinn) overweegt dat de Ettevõtlusamet als bewijs voor het feit dat de op accijnsgoederen geheven belasting op verkoop werd aangewend voor het opgegeven specifieke doeleinde, geen andere bewijzen hoefde over te leggen dan die welke voortvloeien uit de stadsbegroting. Hij wijst erop dat er in casu geen enkele reden is te veronderstellen dat de bedragen die zijn opgebracht door de belasting op verkoop, niet overeenkomstig dat specifieke doeleinde zijn aangewend.

28 Bovendien meent de verwijzende rechter dat de belastingen met specifieke doeleinden gewoonlijk worden aangewend om het verbruik te treffen van bepaalde goederen of diensten die sociale kosten kunnen veroorzaken of negatieve externe gevolgen met zich mee kunnen brengen, zoals schadelijke gevolgen voor het milieu, of om bepaalde diensten van algemeen belang te financieren, zoals de bevordering van toerisme, sport of cultuur. Dergelijke belastingen zijn dus een middel waarvan de autoriteiten gebruikmaken om het gedrag van de consument te beïnvloeden, doordat zij hem – door de toepassing van dergelijke belastingen op afkeurenswaardige uitgaven – ertoe aanzetten het gebruik van bepaalde goederen te vermijden.

29 Volgens de Tallinna ringkonnakohus gaf de rechtspraak van het Hof op het tijdstip van de verwijzingsbeslissing echter geen duidelijk antwoord op de vraag of een indirecte belasting een specifiek doeleinde heeft in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 wanneer zij wordt

geheven ter financiering van een krachtens de wet op het lokale overheidslichaam rustende concrete taak en de financiering van die taak ook verzekerd is indien deze belasting niet wordt geheven. Deze rechter merkt in dit verband op dat de gehele opbrengst van de belasting op verkoop is aangewend voor de organisatie van het openbaar vervoer, waardoor milieuverontreiniging kan verminderen en het algemeen welzijn kan toenemen.

30 Bovendien vraagt de verwijzende rechter zich af of de heffing van die belasting rechtmatig is in het tijdvak waarin het specifieke doeleinde van die belasting niet uitdrukkelijk in een rechtshandeling was vastgelegd. Hij merkt dienaangaande op dat § 9^1 pas in het heffingstijdvak dat het voorwerp van het geding vormt, te weten per 25 juni 2010, is opgenomen in besluit nr. 45.

31 Daarop heeft de Tallinna ringkonnakohus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan de financiering van de organisatie van het openbaar vervoer op het grondgebied van een lokaal overheidslichaam worden aangemerkt als een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn [2008/118], wanneer de uitvoering en financiering van deze taak tot de verplichtingen van het lokale overheidslichaam behoort?

2) Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 1, lid 2, van richtlijn [2008/118] dan aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling krachtens welke een indirecte belasting wordt geheven op de verkoop van een accijnsgoed aan de eindverbruiker, welke belasting uitsluitend wordt aangewend voor de organisatie van het openbaar vervoer, wanneer de organisatie van het openbaar vervoer een verplichting is van het lokale overheidslichaam waaraan deze belasting ten goede komt, welke verplichting dat lichaam onafhankelijk van een dergelijke indirecte belasting moet vervullen, en de hoogte van de financiering van de organisatie van het openbaar vervoer uiteindelijk niet automatisch uit de omvang van de ontvangen belasting voortvloeit, aangezien de hoogte van het voor de financiering van de organisatie van het openbaar vervoer beschikbaar gestelde bedrag nauwkeurig is vastgelegd, zodat, wanneer de opbrengsten uit de indirecte belasting hoger zijn, er door de overheid in dezelfde mate minder andere financiële middelen voor de organisatie van het openbaar vervoer ter beschikking worden gesteld, en omgekeerd, wanneer opbrengst van de belasting op verkoop vermindert, het lokale overheidslichaam de andere financiële middelen voor de organisatie van het openbaar vervoer in dezelfde mate dient te verhogen, met dien verstande dat ingeval de daadwerkelijke belastingopbrengsten afwijken van de prognoses, het niettemin mogelijk is de hoogte van de uitgaven voor de organisatie van het openbaar vervoer middels een wijziging van de begroting van het lokale overheidslichaam te wijzigen?

3) Indien bovenstaande vraag bevestigend wordt beantwoord, dient artikel 1, lid 2, van richtlijn [2008/118] dan aldus te worden uitgelegd, dat het toelaat dat op een accijnsgoed ook nog een indirecte belasting wordt geheven waarvan de bestemming na het ontstaan van de plicht tot betaling van deze belasting wordt vastgelegd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

32 Met de eerste en de tweede vraag, die tezamen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 in die zin moet worden uitgelegd dat op grond daarvan kan worden aangenomen dat een belasting als die in het hoofdgeding, voor zover deze wordt geheven over de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, een specifiek doeleinde heeft in de zin van deze bepaling, wanneer zij ertoe strekt de organisatie te

financieren van het openbaar vervoer op het grondgebied van het overheidslichaam dat deze belasting oplegt, op dit lichaam, los van het bestaan van die belasting, de verplichting rust om deze activiteit uit te voeren en te financieren, en de opbrengsten van deze belasting uitsluitend zijn aangewend voor de uitvoering van die activiteit.

33 Vooraf dient te worden opgemerkt dat uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het hoofdgeding, dat slechts betrekking heeft op de belasting op verkoop voor zover deze heeft gedrukt op de detailverkoop van vloeibare brandstof, berust op de premisse, die niet is betwist, dat dit product onder het begrip „accijnsgoed" in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118 valt. Het staat in voorkomend geval aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat inderdaad zo is. Hoe dan ook zal het Hof, daar het uitspraak dient te doen op basis van de feitelijke en juridische overwegingen zoals die zijn uiteengezet in de verwijzingsbeslissing (zie arresten B., C-306/09, EU:C:2010:626, punt 47, en Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, punt 38), in casu voor zijn onderzoek uitgaan van diezelfde premisse.

34 Bovendien heeft richtlijn 2008/118, de enige richtlijn die ratione temporis van toepassing is in het hoofdgeding, richtlijn 92/12 weliswaar ingetrokken per 1 april 2010 en is zij daarvoor in de plaats gekomen, doch blijkt uit de bewoordingen van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 en van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 dat de inhoud van deze bepalingen in wezen niet verschillend is. Daaruit moet worden afgeleid dat de rechtspraak van het Hof over laatstgenoemde bepaling toepasselijk blijft ten aanzien van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118.

35 Volgens artikel 1, lid 1, van die richtlijn juncto lid 2 van dat artikel kan op goederen waarover uit hoofde van deze richtlijn accijns wordt geheven, nog een andere indirecte belasting dan de bij de richtlijn ingestelde accijns worden geheven, indien, ten eerste, deze heffing een of meer specifieke doeleinden heeft, en indien, ten tweede, daarbij de belastingvoorschriften van de Unie inzake de accijns of de btw in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, met dien verstande dat de bepalingen betreffende vrijstellingen niet tot die belastingvoorschriften behoren.

36 Deze twee voorwaarden, waarmee dient te worden voorkomen dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door extra indirecte belastingen, zijn cumulatief, zoals blijkt uit de bewoordingen van artikel 1, lid 2, van die richtlijn (zie naar analogie arrest Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Met betrekking tot de eerste van deze voorwaarden, de enige waarop de prejudiciële vragen betrekking hebben, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 een ander dan een louter begrotingstechnisch doel is (zie naar analogie arresten Commissie/Frankrijk, C-434/97, EU:C:2000:98, punt 19, en Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Aangezien echter elke belasting noodzakelijkerwijs een begrotingstechnisch doel nastreeft, kan de omstandigheid alleen dat een belasting een begrotingstechnisch doel nastreeft, op zich niet uitsluiten dat zij ook een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 kan hebben, want anders zou deze bepaling van haar inhoud worden beroofd (zie naar analogie arrest Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Hoewel dus de vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van een belasting voor de financiering, door de lokale autoriteiten, van taken die hun in het kader van hun bevoegdheden zijn opgedragen, een factor kan zijn die in aanmerking moet worden genomen om uit te maken of er sprake is van een specifiek doeleinde, kan deze besteding, die niet meer is dan een invulling van de interne inrichting van de begroting van de lidstaat, echter als zodanig daartoe geen voldoende voorwaarde vormen, aangezien elke lidstaat kan beslissen dat de opbrengst van een belasting, ongeacht het nagestreefde doeleinde, moet worden besteed voor de financiering van bepaalde uitgaven. Anders zou elk doeleinde kunnen worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 te zijn, met

als gevolg dat de bij deze richtlijn ingevoerde geharmoniseerde accijns elk nut zou verliezen en dat zou worden ingegaan tegen het beginsel dat een uitzonderingsbepaling zoals dat artikel 1, lid 2, strikt moet worden uitgelegd (zie naar analogie arrest Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Bijgevolg kan het bestaan van een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling niet worden aangetoond door het enkele feit dat de opbrengsten van de betrokken belasting worden besteed voor de financiering van de algemene uitgaven die op een bepaald gebied tot de taak van het overheidslichaam behoren. Anders zou dat gestelde specifieke doeleinde immers niet kunnen worden onderscheiden van een zuiver begrotingstechnisch doel.

41 Opdat op basis van de vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van een belasting op accijnsgoederen kan worden aangenomen dat deze belasting een specifiek doeleinde in de zin van die bepaling heeft, dient de betrokken belasting uit zichzelf de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde te waarborgen en dient er dus een rechtsreeks verband te bestaan tussen de aanwending van de opbrengsten van de belasting en dat specifieke doeleinde (zie in die zin arrest Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punt 30).

42 Bij het ontbreken van een dergelijke vooraf vastgestelde besteding van de opbrengsten, kan een belasting op accijnsgoederen slechts worden geacht een specifiek doeleinde te hebben in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, indien deze belasting qua structuur, met name de belastbare materie of het belastingtarief, zodanig is opgezet dat zij de handelwijze van de belastingplichtigen beïnvloedt op een wijze die de verwezenlijking van het ingeroepen specifieke doeleinde mogelijk maakt, bijvoorbeeld door de betrokken producten zwaar te belasten teneinde het verbruik ervan tegen te gaan (zie in die zin arrest Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punt 32).

43 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de opbrengsten van de belasting op verkoop, die overigens wordt geheven over het merendeel van de aan eindverbruikers verkochte goederen en diensten op het grondgebied van de stad Tallinn, door deze stad zijn besteed voor de financiering van de uitoefening van zijn bevoegdheid ter zake van de organisatie van het openbaar vervoer op zijn grondgebied, welke bevoegdheid hem is verleend bij § 6, lid 1, van de wet lokale overheidslichamen, en uitsluitend voor dat doeleinde zijn aangewend.

44 Hoewel deze omstandigheid inderdaad een gegeven kan zijn waarmee rekening moet worden gehouden bij de bepaling of er sprake is van een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, overeenkomstig de in punt 39 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak van het Hof, moet evenwel worden vastgesteld dat deze besteding betrekking heeft op de algemene uitgaven van de stad Tallinn, los van het bestaan van de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is. Dergelijke algemene uitgaven kunnen door de opbrengst van om het even welke belasting worden gefinancierd. Bijgevolg kan het ingeroepen specifieke doeleinde, te weten de financiering van de organisatie van het openbaar vervoer op het grondgebied van de stad Tallinn, niet worden onderscheiden van een zuiver begrotingstechnisch doel.

45 Bovendien moet – zelfs ervan uitgaande dat is aangetoond, ten eerste, de stelling van de Ettevõtlusamet en van de Griekse regering die er in wezen op neerkomt dat de belasting op verkoop, voor zover deze wordt geheven over aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, ertoe strekt om door een doeltreffende organisatie van het openbaar vervoer het milieu en de volksgezondheid te beschermen, alsmede, ten tweede, het feit dat het daarbij niet eveneens gaat om algemene uitgaven die door de opbrengst van om het even welke belasting kunnen worden gefinancierd (zie in die zin, met betrekking tot uitgaven voor gezondheidszorg in het algemeen, arrest Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punt 31) – worden vastgesteld dat de nationale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, niet voorziet in een mechanisme van vooraf bepaalde besteding van de opbrengsten van deze belasting, voor zover deze wordt geheven over aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, voor dergelijke milieu- of volksgezondheidsdoelen. In dit opzicht kan het loutere feit dat de opbrengsten

die in het hoofdgeding aan de orde zijn, worden besteed voor de organisatie van het openbaar vervoer, niet worden geacht een rechtstreeks verband aan te tonen in de zin van de in punt 41 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak van het Hof, tussen de aanwending van de opbrengsten van die belasting en die milieu- of volksgezondheidsdoelen.

46 Voorts blijkt niet uit het dossier waarover het Hof beschikt en is voor het overige in de bij hem ingediende schriftelijke opmerkingen niet betoogd dat de belasting op verkoop, voor zover deze wordt geheven over aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, voldoet aan de in punt 42 van dit arrest genoemde voorwaarden, te weten dat zij qua structuur zodanig is opgezet dat zij de belastingplichtigen ervan weerhoudt deze brandstoffen te gebruiken of dat zij hen aanzet tot een handelwijze waarvan de gevolgen minder schadelijk zouden zijn voor het milieu of de volksgezondheid dan hun handelwijze zonder die belasting.

47 Gelet op een en ander moet op de eerste en de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 in die zin moet worden uitgelegd dat op grond daarvan niet kan worden aangenomen dat een belasting als die in het hoofdgeding, voor zover deze wordt geheven over de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, een specifiek doeleinde heeft in de zin van deze bepaling, wanneer zij ertoe strekt de organisatie te financieren van het openbaar vervoer op het grondgebied van het overheidslichaam dat deze belasting oplegt, en op dit lichaam, los van het bestaan van die belasting, de verplichting rust om deze activiteit uit te voeren en te financieren, ook al zijn de opbrengsten van deze belasting uitsluitend aangewend voor de uitvoering van die activiteit. Die bepaling moet bijgevolg in die zin worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een dergelijke belasting is ingesteld op de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof.

Derde vraag

48 Gelet op het antwoord op de eerste en de tweede vraag, hoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG, moet in die zin worden uitgelegd dat op grond daarvan niet kan worden aangenomen dat een belasting als die in het hoofdgeding, voor zover deze wordt geheven over de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof, een specifiek doeleinde heeft in de zin van deze bepaling, wanneer zij ertoe strekt de organisatie te financieren van het openbaar vervoer op het grondgebied van het overheidslichaam dat deze belasting oplegt, en op dit lichaam, los van het bestaan van die belasting, de verplichting rust om deze activiteit uit te voeren en te financieren, ook al zijn de opbrengsten van deze belasting uitsluitend aangewend voor de uitvoering van die activiteit. Die bepaling moet bijgevolg in die zin worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, waarbij een dergelijke belasting is ingesteld op de detailverkoop van aan accijns onderworpen vloeibare brandstof.

ondertekeningen