Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 marca 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki pośrednie — Podatki akcyzowe — Dyrektywa 2008/118/WE — Artykuł 1 ust. 2 — Paliwo płynne objęte podatkiem akcyzowym — Podatek od sprzedaży detalicznej — Pojęcie „szczególnego celu” — Uprzednie przydzielenie wpływów z podatku — Organizacja transportu publicznego na obszarze miasta

W sprawie C-553/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tallinna ringkonnakohus (Estonia) postanowieniem z dnia 15 października 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 października 2013 r., w postępowaniu:

Tallinna Ettevõtlusamet

przeciwko

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Tallinna Ettevõtlusamet przez T. Pikamäe, advokaat,

— w imieniu Statoil Fuel & Retail Eesti AS przez C. Gintera oraz V. Puolakainena, advokaadid,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Bakopoulosa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Grønfeldt oraz L. Naaber-Kivisoo, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: estoński

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Tallinna Ettevõtlusamet (agencją ds. działalności gospodarczej w Tallinie, zwaną dalej „Ettevõtlusamet") a Statoil Fuel & Retail Eesti AS (zwaną dalej „Statoil") dotyczącego zwrotu podatku od sprzedaży, który ta spółka zapłaciła w latach 2010–2011.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 dyrektywy 2008/118 stanowi:

„1. Niniejsza dyrektywa ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję poniższych wyrobów, zwanych dalej »wyrobami akcyzowymi«:

a) produkty energetyczne i energia elektryczna objęte dyrektywą [Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.U. L 283, s. 51)];

[…]

2. Dla szczególnych celów państwa członkowskie mogą nakładać na wyroby akcyzowe inne podatki pośrednie, pod warunkiem że podatki te są zgodne ze wspólnotowymi przepisami podatkowymi dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku od wartości dodanej [zwanego dalej „podatkiem VAT"] w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

[…]".

4 W art. 47 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2008/118 wyjaśniono, że „dyrektywa [Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, s. 1)] traci moc ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r.".

5 Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 stanowił:

„Wyroby [objęte podatkiem akcyzowym] mogą podlegać innym podatkom pośrednim do szczególnych celów, pod warunkiem że podatki te są zgodne z przepisami podatkowymi stosowanymi odnośnie do podatku akcyzowego oraz [podatku VAT], jeżeli chodzi o określenie podstawy opodatkowania, obliczenie podatku, ściągalność [wymagalność] i kontrolowanie podatku".

Prawo estońskie

6 W wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym kohalike maksude seadus (ustawa o podatkach lokalnych) z dnia 21 września 1994 r. pozwalała w szczególności jednostkom samorządu terytorialnego na wprowadzenie podatku na warunkach wyliczonych w jej § 8. Paragraf ten, zatytułowany „Podatek od sprzedaży", stanowił:

„(1) Podatek od sprzedaży uiszczają przedsiębiorcy indywidualni i osoby prawne posiadający pozwolenie na działalność handlową lub świadczenie usług na obszarze gminy lub miasta. W zależności od lokalizacji zakładu podatek od sprzedaży uiszczany jest przez kupców w rozumieniu prawa handlowego [(kaubandustegevuse seadus) z dnia 11 lutego 2004 r.], wpisanych do rejestru działalności gospodarczej i działających w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług.

(2) Podatek od sprzedaży pobiera się od wartości towarów lub usług sprzedanych przez podatnika na obszarze gminy lub miasta, który zawarty jest w ich cenie sprzedaży. Ceną sprzedaży towarów lub usług w rozumieniu niniejszej ustawy jest podlegająca opodatkowaniu wartość określonego w ustawie o podatku obrotowym obrotu podlegającego opodatkowaniu bez podatku od sprzedaży.

(3) Stawkę podatku od sprzedaży ustala rada gminy lub miasta, ale nie może ona przekraczać 1% zawartej w cenie sprzedaży wartości towarów i usług zgodnie z ust. 2.

[…]

(6) Administracja gminy lub miasta jest uprawniona do przyznania zgodnie z warunkami i procedurą określonymi przez radę gminy lub miasta ulg i zwolnień od podatku od sprzedaży".

7 Wspomniany § 8 został uchylony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r. i od tej daty żaden podatek od sprzedaży nie jest przewidziany.

8 W dniu 17 grudnia 2009 r. Tallinna Linnavolikogu (rada miasta Tallina) przyjęła rozporządzenie nr 45 dotyczące wprowadzenia w Tallinie podatku od sprzedaży (müügimaks Tallinnas). Rozporządzenie to (zwane dalej „rozporządzeniem nr 45") zostało zmienione rozporządzeniem nr 22 przyjętym przez Tallinna Linnavolikogu w dniu 8 kwietnia 2010 r.

9 Paragraf 1 rozporządzenia nr 45, zatytułowany „Oznaczenie podatku i przedmiot podatku", przewidywało:

„(1) Niniejsze rozporządzenie wprowadza w mieście Tallin podatek od sprzedaży.

(2) Podatek od sprzedaży pobiera się od towarów i usług, które podatnik spełniający warunki określone w § 2 sprzedaje lub świadczy w zakładzie położonym na obszarze miasta Tallina lub z tego zakładu na rzecz osoby fizycznej (oprócz dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz przedsiębiorcy indywidualnego do celów jego przedsiębiorstwa) w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług".

10 Paragraf 2 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Podatnik", stanowił:

„Podatnikami są kupcy w rozumieniu prawa handlowego [z dnia 11 lutego 2004 r.] spełniający wszystkie następujące warunki:

1) kupiec jest wpisany do rejestru działalności gospodarczej;

2) zakład kupca leży zgodnie z danymi zawartymi w rejestrze działalności gospodarczej na obszarze miasta Tallina;

3) kupiec prowadzi działalność w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze usług".

11 W § 4 rozporządzenia nr 45 określono stawkę podatku od sprzedaży na 1% podlegającej opodatkowaniu wartości towarów i usług, o których mowa w art. 1 ust. 2 tego rozporządzenia.

12 Paragraf 5 wspomnianego rozporządzenia, zatytułowany „Zwolnienia podatkowe", stanowił:

„Podatkiem od sprzedaży nie są objęte towary i usługi o następującym charakterze:

1) towary i usługi sprzedawane lub świadczone w drodze handlu elektronicznego;

2) energia elektryczna i cieplna sprzedawana przez sieć dystrybucji, gaz ziemny oraz woda;

3) towary i usługi sprzedawane lub świadczone w trakcie podróży statkiem, samolotem, pociągiem lub autobusem, w przypadku gdy podróż rozpoczyna się lub kończy poza obszarem miasta Tallina lub gdy statek, samolot, pociąg lub autobus pozostaje w trakcie podróży poza obszarem miasta Tallina;

4) wszystkie produkty lecznicze, środki antykoncepcyjne, produkty sanitarne i higieniczne, urządzenia medyczne, a także akcesoria medyczne wymienione w wykazie sporządzonym w rozporządzeniu nr 63 ministra spraw socjalnych z dnia 4 grudnia 2006 r. […];

5) pieczywo bez dodatku miodu, jaj, sera lub owoców […];

6) mleko, śmietana, maślanka, zsiadłe mleko i śmietana, jogurty, kefir i inne sfermentowane lub zakwaszone mleko i śmietana […], z wyjątkiem proszku, granulek lub innych postaci stałych […];

7) preparaty (homogenizowane) w postaci przecieru, przeznaczone do wykorzystania jako żywność dla małych dzieci […], specjalne mleko dla niemowląt […], preparaty do karmienia małych dzieci w postaci proszku lub płynu pakowane do sprzedaży detalicznej […], a także żywność dla małych dzieci zawierająca mleko i produkty mleczne […];

8) pieluchy dla niemowląt […];

9) statki, jachty i łodzie motorowe o długości od 4 do 12 metrów podlegające kontroli technicznej".

13 Poza tym rada miasta Tallina ogłosiła w piśmie, że zwolniona z podatku od sprzedaży jest także sprzedaż papierosów.

14 Paragraf 13 rozporządzenia nr 45 przewidywał, że rozporządzenie miało być stosowane od dnia 1 czerwca 2010 r.

15 W dniu 22 czerwca 2010 r. Tallinna Linnavolikogu przyjęła rozporządzenie nr 39 Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve (zmieniające budżet miasta Tallina na rok 2010 i ustanawiające pierwszy budżet uzupełniający). Rozporządzeniem tym, które weszło w życie w dniu 25 czerwca 2010 r., zmieniono rozporządzenie nr 45 poprzez dodanie do niego § 9^1 o następującym brzmieniu:

„Podatek od sprzedaży pobiera się na wymienioną w § 6 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) z dnia 2 czerwca 1993 r. (zwanej dalej »ustawą o organizacji samorządu terytorialnego«)] organizację transportu publicznego na obszarze miasta Tallina. Wpływy z podatku od sprzedaży są przeznaczane konkretnie na wypełnienie tego celu".

16 W dniu 9 września 2010 r. Tallinna Linnavolikogu przyjęła rozporządzenie nr 46 Tallinna Linna 2011. aasta eelarve (dotyczące budżetu miasta Tallina na rok 2011). Paragraf 10 tego rozporządzenia powtarzał brzmienie wspomnianego § 9^1.

17 W dniu 15 grudnia 2011 r. Tallinna Linnavolikogu przyjęła rozporządzenie nr 43 zmieniające rozporządzenie nr 45, wyjaśniając, że ostatnim okresem opodatkowania będzie czwarty kwartał 2011 r. Od dnia 31 grudnia 2011 r., zgodnie ze zmianą wniesioną do ustawy z dnia 21 września 1994 r. o podatkach lokalnych, podatek od sprzedaży w mieście Tallinie nie jest już pobierany.

18 Paragraf 6 ust. 1 ustawy o organizacji samorządu terytorialnego przewiduje:

„Zadaniem jednostek samorządu terytorialnego jest organizacja na obszarze gminy lub miasta […] transportu publicznego wewnątrz gminy lub miasta […], o ile realizacja tych zadań nie została powierzona innemu podmiotowi".

19 Paragraf 3 ust. 2 pkt 2 ühistranspordi seadus (ustawy o transporcie publicznym) z dnia 26 stycznia 2000 r. przewiduje:

„(2) Celem stworzenia i organizacji transportu publicznego jest:

[…]

2) promowanie preferencyjnego korzystania ze środków transportu publicznego w stosunku do samochodów i innych pojazdów indywidualnych i zmniejszanie w ten sposób negatywnego wpływu transportu na środowisko i uszczerbków na zdrowiu, które są nim spowodowane, a jednocześnie przyczynianie się do zapobiegania wypadkom drogowym i zatorom ulicznym".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, Statoil w ramach swojej działalności prowadzi sprzedaż detaliczną paliwa płynnego, które jest wyrobem akcyzowym. W dniach 20 lipca 2010 r., 20 października 2010 r. i 25 stycznia 2011 r. zadeklarowała obrót, jaki zrealizowała, odpowiednio, w czerwcu 2010 r., a także kwartałach trzecim i czwartym 2010 r. w wyniku sprzedaży towarów i usług objętych podatkiem od sprzedaży.

21 W dniach, odpowiednio, 22 września 2010 r., 26 października 2010 r. i 7 lutego 2011 r. Statoil złożyła deklaracje zmieniające, w których odliczyła od wcześniej zadeklarowanego obrotu obrót, jaki zrealizowała w wyniku sprzedaży wyrobów akcyzowych. W dniach, odpowiednio, 22 września 2010 r., 28 października 2010 r. i 9 lutego 2011 r. Statoil złożyła do Ettevõtlusamet wnioski o zwrot.

22 Decyzjami z dnia 19 października 2010 r., 9 listopada 2010 r. i 4 marca 2011 r. Ettevõtlusamet oddaliła te wnioski. Poza tym w tej ostatniej decyzji Ettevõtlusamet stwierdziła, że w odniesieniu do czwartego kwartału 2010 r. Statoil powinna uiścić dodatkową kwotę podatku.

23 W dniu 19 listopada 2010 r. Statoil wniosła do Tallinna halduskohus (sądu administracyjnego w Tallinie) skargę mającą na celu co do zasady stwierdzenie nieważności decyzji Ettevõtlusamet z dnia 19 października i z dnia 9 listopada 2010 r. oraz nakazanie ponownego rozpatrzenia wniosków o zwrot złożonych w dniach 22 września i 28 października 2010 r. lub natychmiastowego zwrotu nadpłaty wskazanej we wnioskach o zwrot. W skardze Statoil powołała się między innymi na fakt, że § 1 ust. 2 rozporządzenia nr 45 jest sprzeczny z prawem Unii, ponieważ przewiduje obowiązek uiszczenia podatku od sprzedaży dóbr i usług w sektorze handlu detalicznego, nie przewidując wyjątku dotyczącego sprzedaży wyrobów akcyzowych. W dniu 5 kwietnia 2011 r. Statoil wniosła do tego samego sądu podobną skargę na decyzję Ettevõtlusamet z dnia 4 marca 2011 r. Tallinna halduskohus połączył te dwie skargi.

24 Orzeczeniem z dnia 19 października 2011 r. Tallinna halduskohus stwierdził nieważność trzech przytoczonych powyżej decyzji Ettevõtlusamet i nakazał tej agencji ponowne rozpatrzenie wspomnianych wniosków o zwrot. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Tallinna halduskohus powołał się w istocie na fakt, że nie można uznać, że podatek od sprzedaży wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

25 Ettevõtlusamet wniosła od tego orzeczenia apelację do sądu odsyłającego, twierdząc między innymi, że podatek od sprzedaży jest pobierany w konkretnym celu, a mianowicie promowania transportu publicznego, i tym samym zmniejszenia zagęszczenia ruchu drogowego i jego negatywnego wpływu na środowisko; że miasto Tallin wykorzystuje wpływy z tego podatku do podwyższenia jakości transportu publicznego oraz że celem wspomnianego podatku jest zarówno penalizacja konsumpcji niektórych towarów i usług, które mogą powodować koszty społeczne lub wywoływać negatywne skutki zewnętrzne, jak i finansowanie usług w interesie ogólnym.

26 Statoil wniosła o oddalenie apelacji, podnosząc w szczególności, że celem przewidzianym w mających zastosowanie przepisach jest organizacja transportu publicznego, a nie jego promowanie, jak podniosła Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (sąd apelacyjny w Tallinie) twierdzi, że Ettevõtlusamet nie musi przedkładać innych dowodów niż wynikające z budżetu miasta w celu wykazania, że podatek pobierany od wyrobów akcyzowych był wykorzystywany zgodnie ze szczególnym celem. Wskazuje on, że w niniejszym przypadku nie ma żadnego powodu, aby zakładać, że kwoty pobrane jako podatek od sprzedaży nie zostały wykorzystane zgodnie ze szczególnym celem.

28 Ponadto sąd odsyłający twierdzi, że podatki o szczególnym celu służą zwykle do tego, by penalizować konsumpcję określonych towarów i usług, które mogą powodować koszty społeczne lub wywoływać negatywne skutki zewnętrzne, takie jak szkodliwe skutki dla środowiska, lub by finansować określone usługi leżące w interesie ogólnym, takie jak promowanie turystyki, sportu lub kultury. Tego rodzaju podatki są środkiem, z którego władze korzystają, aby wpłynąć na zachowanie użytkowników, zachęcając ich poprzez opodatkowanie wydatków dezaprobowanych do tego, by unikali używania określonych towarów.

29 Jednakże zdaniem Tallinna ringkonnakohus w dniu wydania postanowienia odsyłającego orzecznictwo Trybunału nie daje jasnej odpowiedzi na pytanie, czy podatek pośredni wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jeżeli wprowadza się go w celu finansowania wynikającego z ustawy konkretnego zadania spoczywającego na samorządzie terytorialnym i finansowanie tego zadania zapewnione jest również wtedy, gdy nie wprowadza się tego podatku. W tym zakresie wspomniany sąd podnosi, że wpływy z podatku od sprzedaży zostały przeznaczone na organizację transportu publicznego, co może zmniejszyć zanieczyszczenie i zwiększyć ogólny dobrobyt.

30 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się również nad zgodnością z prawem wprowadzenia wspomnianego podatku w okresie, w którym szczególny cel tego samego podatku nie był wyraźnie przewidziany w akcie prawnym i podnosi w tym zakresie, że § 9^1 został dodany do rozporządzenia nr 45 dopiero w czasie trwania okresu opodatkowania, którego dotyczy spór, czyli w dniu 25 czerwca 2010 r.

31 W powyższych okolicznościach Tallinna ringkonnakohus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego można uznać za szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118], jeżeli wypełnianie i finansowanie tego rodzaju zadania należy do obowiązków samorządu terytorialnego?

2) W razie odpowiedzi twierdzącej na to pytanie: czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że zgodne z tym przepisem jest ustanowienie w prawie krajowym podatku pośredniego, który uiszczany jest od sprzedaży wyrobu akcyzowego konsumentowi [końcowemu] i wykorzystywany jest wyłącznie na organizację transportu publicznego, jeżeli zapewnienie organizacji transportu publicznego jest obowiązkiem jednostki samorządu terytorialnego będącej beneficjentem podatku, który to obowiązek należy wypełnić niezależnie od takiego podatku pośredniego, gdy wysokość finansowania organizacji transportu publicznego ostatecznie nie wynika automatycznie z wielkości ściągniętego podatku, gdyż wysokość kwoty przeznaczonej na organizację transportu publicznego jest dokładnie ustalona, wobec czego w przypadku wyższych wpływów z podatku pośredniego z budżetu publicznego na organizację transportu publicznego przeznacza się odpowiednio mniej innych środków finansowych i odwrotnie, jeżeli wpłynie mniej podatku od sprzedaży, jednostka samorządu terytorialnego musi odpowiednio zwiększyć inne środki finansowe na organizację transportu publicznego, przy czym w przypadku wpływów z podatków różniących się od prognoz możliwa jest jednak zmiana wysokości wydatków na organizację transportu publicznego poprzez nowelizację budżetu jednostki samorządu terytorialnego?

3) W razie odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie: czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2008/118] należy interpretować w ten sposób, że zgodne z tym przepisem jest obciążenie wyrobu akcyzowego podatkiem pośrednim, którego przeznaczenie zostaje określone po powstaniu obowiązku uiszczenia tego podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

32 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stwierdzenie, że podatek, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładającej ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wypełniać i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, gdy wpływy z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności.

33 Na wstępie należy podnieść, że z postanowienia odsyłającego wynika, że spór w postępowaniu głównym, który dotyczy podatku od sprzedaży wyłącznie w zakresie, w jakim podatek ten został nałożony na sprzedaż detaliczną paliw płynnych, opiera się on na niepodważanym założeniu, że

produkt ten objęty jest pojęciem „wyrobu akcyzowego” w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2008/118. Sąd odsyłający powinien w razie konieczności zbadać tę kwestię. W każdym wypadku ponieważ Trybunał ma za zadanie wydać rozstrzygnięcie w świetle okoliczności faktycznych i prawnych, które zostały przedstawione w postanowieniu odsyłającym (zob. wyroki: B., C-306/09, EU:C:2010:626, pkt 7; Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, pkt 38), w niniejszej sprawie przyjmie on do celów przeprowadzenia analizy takie samo założenie.

34 Ponadto o ile dyrektywa 2008/118, która jako jedyna ma zastosowanie ratione temporis do sporu w postępowaniu głównym, uchyliła i zastąpiła dyrektywę 92/12 ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2010 r., o tyle z brzmienia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 i art. 3 ust. 2 dyrektywy 92/12 wynika, że treść tych przepisów w istocie się nie różni. Z powyższego należy wywieść, że orzecznictwo Trybunału dotyczące tego ostatniego przepisu znajduje zastosowanie w odniesieniu do art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118.

35 Zgodnie z art. 1 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 2 tej dyrektywy na wyroby objęte podatkiem akcyzowym na podstawie wspomnianej dyrektywy można nałożyć podatek pośredni inny niż podatek akcyzowy ustanowiony w tej dyrektywie, jeśli po pierwsze, podatek ten jest pobierany w szczególnym celu lub w kilku szczególnych celach, a po drugie, jest on zgodny ze przepisami podatkowymi Unii dotyczącymi podatku akcyzowego lub podatku VAT w zakresie określenia podstawy opodatkowania, obliczania podatku, wymagalności i monitorowania podatku, z wyłączeniem przepisów dotyczących zwolnień.

36 Powyższe dwa warunki, których celem jest zapobieganie niepotrzebnemu utrudnianiu wymiany handlowej przez dodatkowe podatki pośrednie, mają charakter kumulatywny, co wynika z samego brzmienia art. 1 ust. 2 tej dyrektywy (zob. analogicznie wyrok Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W odniesieniu do pierwszego z tych warunków – przy czym tylko tego warunku dotyczą przedstawione pytania – z orzecznictwa Trybunału wynika, że szczególnym celem w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 jest cel inny niż czysto budżetowy (zob. analogicznie wyroki: Komisja/Francja, C-434/97, EU:C:2000:98, pkt 19; a także Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Jednakże zważywszy, iż każdy podatek nieuchronnie wypełnia cel budżetowy, sama okoliczność, że podatek realizuje cel budżetowy, nie może jako taka – bez pozbawiania znaczenia art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 – wystarczyć do wykluczenia możliwości uznania, że podatek ten spełnia również cel szczególny w rozumieniu tego przepisu (zob. analogicznie wyrok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Tak więc o ile uprzednie przydzielanie wpływów z podatku na finansowanie przez organy regionalne przekazanych im kompetencji może stanowić okoliczność wymagającą uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu, o tyle taki rodzaj przydzielania wpływów, będący po prostu sposobem wewnętrznej organizacji budżetu państwa członkowskiego, nie może jako taki stanowić wystarczającego warunku w tym zakresie, gdyż każde państwo członkowskie może postanowić, niezależnie od realizowanego celu, że wpływy z podatku będą przydzielane na finansowanie określonych wydatków. W przeciwnym wypadku każdy cel mógłby być uznany za szczególny w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, co pozbawiałoby ustanowiony w tej dyrektywie zharmonizowany podatek akcyzowy wszelkiej skuteczności (effet utile) i byłoby sprzeczne z zasadą, wedle której przepis stanowiący odstępstwo, taki jak wspomniany art. 1 ust. 2, powinien być interpretowany zawężająco (zob. analogicznie wyrok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W konsekwencji istnienie szczególnego celu w rozumieniu wspomnianego przepisu nie może być ustalone w oparciu o samo przydzielenie wpływów z danego podatku na finansowanie ogólnych wydatków ponoszonych przez jednostkę samorządu terytorialnego w określonej dziedzinie. W przeciwnym wypadku bowiem wspomnianego deklarowanego szczególnego celu nie można byłoby odróżnić od celu czysto budżetowego.

41 Aby uprzednie przydzielenie wpływów z podatku nakładanego na wyroby akcyzowe pozwalało na stwierdzenie, że podatek ten wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, istotne jest, by podatek sam w sobie służył zapewnieniu realizacji przytoczonego szczególnego celu, a zatem aby istniał bezpośredni związek pomiędzy wykorzystaniem wpływów z podatku a wspomnianym szczególnym celem (zob. podobnie wyrok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 30).

42 Wobec braku takiego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów uznanie, że podatek nakładany na wyroby akcyzowe wypełnia szczególny cel w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118, jest możliwe jedynie wtedy, gdy jest on pomyślany pod względem swej struktury, między innymi opodatkowanej dziedziny lub stawki opodatkowania, w taki sposób, aby tak wpłynąć na zachowanie podatników, by umożliwić wypełnienie przytoczonego szczególnego celu, na przykład poprzez nałożenie wysokiego podatku na rozpatrywane produkty w celu zniechęcenia do ich konsumpcji (zob. podobnie wyrok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 32).

43 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że wpływy z podatku od sprzedaży, który jest skądinąd pobierany od większości towarów i usług sprzedawanych konsumentom końcowym na obszarze miasta Tallina, zostały przeznaczone przez miasto Tallin na finansowanie wykonywania przez niego uprawnień w zakresie organizacji transportu publicznego na jego obszarze, które to uprawnienia zostały mu przekazane na mocy § 6 ust. 1 ustawy o organizacji samorządu terytorialnego, i były wykorzystywane wyłącznie w tym celu.

44 O ile okoliczność ta może rzeczywiście stanowić fakt wymagający uwzględnienia dla ustalenia istnienia szczególnego celu w rozumieniu art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 zgodnie z orzecznictwem Trybunału przypomnianym w pkt 39 niniejszego wyroku, o tyle należy jednak stwierdzić, że wspomniane przydzielenie wpływów odnosi się do wydatków ogólnych ponoszonych przez miasto Tallin niezależnie od istnienia podatku rozpatrywanego w sprawie w postępowaniu głównym. Otóż takie wydatki ogólne mogą być finansowane z wpływów podatkowych każdego rodzaju. A zatem przytoczonego szczególnego celu polegającego na finansowaniu organizacji transportu publicznego na obszarze miasta Tallina nie można odróżnić od celu czysto budżetowego.

45 Ponadto uznając nawet, że zostało dowiedzione, po pierwsze, twierdzenie Ettevõtlusamet i rządu greckiego, że podatek od sprzedaży, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż paliw płynnych objętych podatkiem akcyzowym, poprzez skuteczną organizację transportu publicznego wypełnia zasadniczo cel dotyczący ochrony środowiska i zdrowia publicznego, jak również po drugie, że nie chodzi tutaj o zwykłe wydatki ogólne, które mogą być finansowane z wpływów podatkowych każdego rodzaju (zob. podobnie w odniesieniu do wydatków zdrowotnych w ogólności wyrok Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, pkt 31), należy podnieść, że ustawodawstwo krajowe rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym nie przewiduje żadnego mechanizmu uprzedniego przydzielania wpływów z tego podatku, w zakresie, w jakim jest on nakładany na paliwa płynne objęte podatkiem akcyzowym, na tego rodzaju cele związane z ochroną środowiska lub zdrowiem publicznym. W tym zakresie nie można uznać, że zwykłe przydzielenie wpływów rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym umożliwia ustalenie bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa Trybunału przypomnianego w pkt 41 niniejszego wyroku pomiędzy wykorzystaniem wpływów ze wspomnianego podatku a wypełnianymi przez niego celami związanymi z ochroną środowiska lub zdrowiem publicznym.

46 Poza tym z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie wynika – i zresztą nie było podnoszone w przedłożonych Trybunałowi uwagach na piśmie – by podatek od sprzedaży, w zakresie, w jakim jest nakładany na paliwa płynne objęte podatkiem akcyzowym, spełniał warunki przypomniane w pkt 42

niniejszego wyroku, a mianowicie aby był on pomyślany pod względem swej struktury w taki sposób, by zniechęcić podatników do używania tych paliw lub zachęcić ich do zachowania, którego skutki byłyby mniej szkodliwe dla środowiska lub zdrowia publicznego niż skutki zachowania, jakie podatnicy przejawialiby w braku wspomnianego podatku.

47 Z całości powyższych rozważań wynika, że na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 2008/118 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on na stwierdzenie, że podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładającej ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wypełniać i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, nawet jeśli wpływy z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności. Wspomniany przepis należy w konsekwencji interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, które wprowadzają taki podatek od sprzedaży detalicznej paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym.

W przedmiocie pytania trzeciego

48 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i drugie udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie nie jest konieczne.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG, należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on na stwierdzenie, że podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, wypełnia szczególny cel w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy jest on przeznaczony na finansowanie organizacji transportu publicznego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego nakładającej ten podatek, które to zadanie ta jednostka samorządu terytorialnego ma obowiązek wypełniać i finansować niezależnie od wspomnianego podatku, nawet jeśli wpływy z tego podatku są wykorzystywane wyłącznie w celu wykonywania tej działalności. Wspomniany przepis należy w konsekwencji interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, które wprowadzają taki podatek od sprzedaży detalicznej paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym.

Podpisy