HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

5 martie 2015*

„Trimitere preliminară — Impozite indirecte — Accize — Directiva 2008/118/CE — Articolul 1 alineatul (2) — Combustibil lichid accizabil — Taxă pe vânzările cu amănuntul — Noțiunea «scop specific» — Afectare prestabilită — Organizarea transportului în comun pe teritoriul unui oraș”

În cauza C-553/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tallinna ringkonnakohus (Estonia), prin decizia din 15 octombrie 2013, primită de Curte la 16 octombrie 2013, în procedura

Tallinna Ettevõtlusamet

împotriva

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas (raportor) și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Tallinna Ettevõtlusamet, de T. Pikamäe, advokaat;

— pentru Statoil Fuel & Retail Eesti AS, de C. Ginter și de V. Puolakainen, advokaadid;

— pentru guvernul elen, de I. Bakopoulos, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de L. Grønfeldt și de L. Naaber-Kivisoo, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: estona.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Tallinna Ettevõtlusamet (Agenția pentru Întreprinderi din Tallinn, denumită în continuare „Ettevõtlusamet”), pe de o parte, și Statoil Fuel & Retail Eesti AS (denumită în continuare „Statoil”), pe de altă parte, cu privire la rambursarea unei taxe pe vânzări care a fost plătită de această societate în cursul anilor 2010 și 2011.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 din Directiva 2008/118 prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

(a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva 2003/96/CE [a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98)];

[…]

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată [denumită în continuare «TVA»] în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

[…]”

4 Articolul 47 alineatul (1) din Directiva 2008/118 precizează în primul paragraf că „Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129)] se abrogă cu efect începând cu 1 aprilie 2010”.

5 Articolul 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 prevedea:

„Produsele [accizabile] pot fi supuse altor taxe indirecte în scopuri specifice, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele de impozitare aplicabile accizelor și TVA[-ului] în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitate și monitorizarea taxei.”

Dreptul eston

6 În versiunea aplicabilă litigiului principal, Legea privind taxele locale (kohalike maksude seadus) din 21 septembrie 1994 permitea, printre altele, colectivităților locale să instituie o taxă în condițiile prevăzute la articolul 8 din aceasta. Articolul respectiv, intitulat „Taxa pe vânzări”, prevedea:

„(1) Taxa pe vânzări se plătește de întreprinzătorii individuali și de persoanele juridice care dispun de o autorizație de a face comerț sau de a presta servicii pe teritoriul comunei sau al orașului. În funcție de întreprindere, taxa pe vânzări se plătește de comercianții, în sensul Legii privind activitatea comercială [(kaubandustegevuse seadus) din 11 februarie 2004], care sunt înregistrați în registrul activităților economice și care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor sau al serviciilor.

(2) Taxa pe vânzări se percepe pe valoarea, la prețul de vânzare, a bunurilor sau a serviciilor vândute de persoanele impozabile pe teritoriul comunei sau al orașului. În sensul prezentei legi, prin preț de vânzare a bunurilor și a serviciilor se înțelege valoarea impozabilă a cifrei de afaceri impozabile, stabilită prin Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, fără taxa pe vânzări.

(3) Cota taxei pe vânzări se stabilește de consiliul comunal sau municipal, însă aceasta nu poate depăși 1 % din valoarea, la prețul de vânzare, a bunurilor și a serviciilor prevăzute la alineatul (2).

[…]

(6) Administrația comunală sau municipală are dreptul să acorde avantaje și scutiri privind taxa pe vânzări potrivit condițiilor și procedurii prevăzute de consiliul comunal sau municipal.”

7 Articolul 8 menționat a fost abrogat de la 1 ianuarie 2012 și, de la această dată, nu este prevăzută o taxă pe vânzări.

8 La 17 decembrie 2009, Tallinna Linnavolikogu (Consiliul Municipal din Tallinn) a adoptat Regulamentul nr. 45 privind taxa pe vânzări din Tallinn (müügimaks Tallinnas). Acest regulament a fost modificat prin Regulamentul nr. 22 al Tallinna Linnavolikogu din 8 aprilie 2010 (denumit în continuare „Regulamentul nr. 45”).

9 Articolul 1 din Regulamentul nr. 45, intitulat „Denumirea taxei și obiectul taxei”, prevedea:

„(1) Prin prezentul regulament se instituie o taxă pe vânzări în orașul Tallinn.

(2) Taxa pe vânzări este percepută asupra bunurilor și serviciilor furnizate de o persoană impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 din regulament, într-un sediu situat pe teritoriul orașului Tallinn sau de acolo către o persoană fizică (cu excepția cazului în care furnizarea se face unui întreprinzător individual pentru nevoile propriei întreprinderi) în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor și al serviciilor.”

10 Articolul 2 din regulamentul menționat, intitulat „Persoana impozabilă”, prevedea:

„Persoană impozabilă înseamnă comercianții, în sensul Legii [din 11 februarie 2004] privind activitatea comercială, care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1) comerciantul este înscris în registrul activităților economice;

2) sediul comerciantului se situează pe teritoriul orașului Tallinn conform datelor din registrul activităților economice;

3) comerciantul își desfășoară activitatea în domeniul comerțului cu amănuntul, al restaurantelor și al serviciilor.”

11 Articolul 4 din Regulamentul nr. 45 stabilea cota taxei pe vânzări la 1 % din valoarea impozabilă a bunurilor și a serviciilor prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din acest regulament.

12 Articolul 5 din regulamentul menționat, intitulat „Scutiri fiscale”, prevedea:

„Bunurile și serviciile următoare nu sunt supuse plății taxei pe vânzări:

1) bunurile și serviciile vândute prin intermediul comerțului electronic;

2) energia electrică și termică vândută prin rețeaua de distribuție, gazul natural, precum și apa;

3) bunurile și serviciile vândute pe durata unei călătorii cu vaporul, cu avionul, cu trenul sau cu autobuzul, în cazul în care călătoria începe sau se termină în afara teritoriului orașului Tallinn sau în cazul în care vaporul, avionul, trenul sau autobuzul rămâne pe parcursul călătoriei în afara teritoriului orașului Tallinn;

4) orice medicament, mijloc de contracepție, produs sanitar și de igienă, aparat medical, precum și orice accesoriu medical care figurează pe lista prevăzută de Regulamentul nr. 63 al ministrului afacerilor sociale din 4 decembrie 2006 […];

5) pâinea fără adaos de miere, de ouă, de brânză sau de fructe […];

6) laptele, smântâna, zerul, laptele și smântâna covăsite, iaurtul, chefirul și alte produse din lapte și din smântână fermentate sau acrite […], cu excepția celor sub formă de pudră, sub formă de granule sau sub alte forme solide […];

7) preparatele (omogenizate) sub formă de piure, destinate utilizării în calitate de alimente pentru copii mici […], laptele special pentru bebeluși […], preparatele pentru alimentația copiilor mici, ambalate pentru vânzarea cu amănuntul, sub formă de pudră sau de lichide […] precum și alimentele pentru copii mici care conțin lapte și produse lactate […];

8) scutecele pentru bebeluși […];

9) vapoarele, iahturile și ambarcațiunile cu motoare outboard cu o lungime între 4 și 12 metri care sunt supuse unui control tehnic.”

13 În plus, municipiul Tallinn a anunțat printr-o scrisoare că și vânzările de țigări erau scutite de taxa pe vânzări.

14 Articolul 13 din Regulamentul nr. 45 prevedea că acesta era aplicabil începând de la 1 iunie 2010.

15 La 22 iunie 2010, Tallinna Linnavolikogu a adoptat Regulamentul nr. 39 de modificare a bugetului orașului Tallinn pentru anul 2010 și prima suplimentare bugetară (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Acest regulament, intrat în vigoare la 25 iunie 2010, a modificat Regulamentul nr. 45, inserând în acesta articolul 9^1 următor:

„Taxa pe vânzări este percepută pentru organizarea, pe teritoriul orașului Tallinn, a transportului în comun prevăzut la articolul 6 alineatul (1) din Legea privind organizarea colectivităților locale [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) din 2 iunie 1993 (denumită în continuare «Legea privind organizarea colectivităților locale»)]. Încasările provenite din taxa pe vânzări sunt destinate, în mod specific, realizării acestui obiectiv.”

16 La 9 septembrie 2010, Tallinna Linnavolikogu a adoptat Regulamentul nr. 46 privind bugetul orașului Tallinn pentru anul 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). Articolul 10 din acest regulament relua textul articolului 9^1 menționat.

17 La 15 decembrie 2011, Tallinna Linnavolikogu a adoptat Regulamentul nr. 43 de modificare a Regulamentului nr. 45, precizând că ultima perioadă de impozitare va fi cel de al patrulea trimestru al anului 2011. Din data de 31 decembrie 2011, nu mai există taxă pe vânzări în orașul Tallinn, în conformitate cu modificările aduse Legii din 21 septembrie 1994 privind taxele locale.

18 Articolul 6 alineatul (1) din Legea privind organizarea colectivităților locale prevede:

„Colectivitățile locale au ca misiune organizarea, pe teritoriul comunei sau al orașului, […] a transportului public în interiorul comunei sau al orașului, […] în cazul în care realizarea acestor misiuni nu a fost încredințată altcuiva.”

19 Articolul 3 alineatul (2) punctul 2) din Legea privind transportul în comun (ühistranspordi seadus) din 26 ianuarie 2000 prevede:

„(2) Obiectivul instituirii și al organizării transportului în comun este:

[…]

2) de a favoriza utilizarea preferențială a mijloacelor de transport în comun în raport cu autoturismele și cu celelalte vehicule individuale, reducând astfel efectul negativ al transporturilor asupra mediului și atingerile aduse sănătății care rezultă din aceasta și contribuind totodată la prevenirea accidentelor de circulație și a ambuteiajelor.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

20 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, printre activitățile desfășurate de Statoil figurează vânzarea cu amănuntul de combustibil lichid, produs accizabil. La 20 iulie 2010, la 20 octombrie 2010 și la 25 ianuarie 2011, Statoil a declarat cifra de afaceri pe care a realizat-o din vânzarea de bunuri și de servicii supuse taxei pe vânzări pe luna iunie a anului 2010, precum și pe al treilea și, respectiv, pe al patrulea trimestru al aceluiași an.

21 La 22 septembrie 2010, la 26 octombrie 2010 și, respectiv, la 7 februarie 2011, Statoil a introdus declarații rectificative prin care a dedus din cifra sa de afaceri declarată anterior pe cea realizată din vânzarea de produse accizabile. La 22 septembrie 2010, la 28 octombrie 2010 și, respectiv, la 9 februarie 2011, Statoil a introdus cereri de rambursare la Ettevõtlusamet.

22 Prin deciziile din 19 octombrie 2010, din 9 noiembrie 2010 și din 4 martie 2011, Ettevõtlusamet a respins cererile menționate. În plus, prin această din urmă decizie, Ettevõtlusamet a stabilit că, pentru al patrulea trimestru al anului 2010, Statoil datora o sumă suplimentară.

23 La 19 noiembrie 2010, Statoil a introdus la Tallinna halduskohus (Tribunalul Administrativ din Tallinn) o acțiune având ca obiect, în esență, anularea deciziilor Ettevõtlusamet din 19 octombrie și din 9 noiembrie 2010 și dispunerea reexaminării cererilor de rambursare din 22 septembrie și din 28 octombrie 2010 sau a rambursării imediate a surplusului perceput indicat în aceste cereri de rambursare. În acțiunea sa, Statoil a invocat în special faptul că articolul 1 alineatul (2) din Regulamentul nr. 45 era contrar dreptului Uniunii, întrucât impunea plata unei taxe pe vânzarea de bunuri și de servicii în domeniul comerțului cu amănuntul fără a prevedea o excepție pentru vânzarea de produse accizabile. La 5 aprilie 2011, Statoil a introdus la aceeași instanță o acțiune similară privind decizia Ettevõtlusamet din 4 martie 2011. Tallinna halduskohus a conexat aceste acțiuni.

24 Prin decizia din 19 octombrie 2011, Tallinna halduskohus a anulat cele trei decizii ale Ettevõtlusamet menționate mai sus și a obligat-o pe aceasta să reexamineze cererile de rambursare în cauză. În motivarea deciziei, Tallinna halduskohus a invocat, în esență, faptul că nu se putea considera că taxa pe vânzări urmărește un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

25 Ettevõtlusamet a declarat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere, invocând, printre altele, că taxa pe vânzări este percepută într-un scop concret, și anume promovarea transportului în comun și reducerea, în consecință, a densității traficului rutier și a efectului său negativ asupra mediului, că orașul Tallinn utilizează încasările din această taxă pentru creșterea calității transportului în comun și că taxa menționată urmărește atât sancționarea consumului anumitor bunuri și servicii susceptibile să genereze costuri sociale sau efecte externe negative, cât și finanțarea serviciilor de interes general.

26 Statoil solicită respingerea apelului, susținând în special că finalitatea prevăzută de reglementarea aplicabilă este organizarea transportului în comun, iar nu promovarea acestuia astfel cum arată Ettevõtlusamet.

27 Tallinna ringkonnakohus (Curtea de Apel din Tallinn) consideră că, pentru a dovedi că taxa percepută pe produsele accizabile a fost utilizată conform scopului specific menționat, Ettevõtlusamet nu trebuie să prezinte alte dovezi decât cele care rezultă din bugetul orașului. Această instanță arată că, în speță, nu există niciun motiv pentru a presupune că sumele care rezultă din taxa pe vânzări nu au fost utilizate conform acestui scop specific.

28 Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că impozitele care urmăresc un scop specific sunt utilizate de obicei pentru sancționarea consumului anumitor produse și servicii susceptibile să genereze costuri sociale sau să aibă efecte externe negative precum efecte nocive asupra mediului sau pentru finanțarea anumitor servicii de interes general precum promovarea turismului, a sportului sau a culturii. Prin urmare, acest tip de taxe ar fi un mijloc utilizat de autorități pentru a influența comportamentul consumatorilor, incitându-i, prin aplicarea unor astfel de taxe pe cheltuieli criticabile, să evite utilizarea anumitor bunuri.

29 Cu toate acestea, în opinia Tallinna ringkonnakohus, la data adoptării deciziei de trimitere, jurisprudența Curții nu oferea un răspuns clar la întrebarea dacă o taxă indirectă prezintă un scop specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, în cazul în care este percepută în vederea finanțării unei misiuni concrete care este în sarcina colectivității locale în temeiul legii și dacă finanțarea respectivei misiuni este asigurată și în cazul în care această taxă nu este percepută. În această privință, instanța amintită arată că toate încasările obținute din taxa pe vânzări au fost afectate pentru organizarea transportului în comun, ceea ce poate reduce poluarea și poate crește bunăstarea generală.

30 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema legalității perceperii taxei menționate în perioada în care scopul specific al aceleiași taxe nu era expres prevăzut într-un act juridic, arătând în această privință că articolul 9^{1} a fost introdus în Regulamentul nr. 45 abia în perioada de impozitare care face obiectul litigiului, și anume începând de la 25 iunie 2010.

31 În aceste condiții, Tallinna ringkonnakohus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Finanțarea organizării transportului în comun pe teritoriul unei colectivități locale este un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva [2008/118], în cazul în care îndeplinirea și finanțarea unei asemenea sarcini reprezintă obligații ale respectivei colectivități locale?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 1 alineatul (2) din Directiva [2008/118] trebuie interpretat în sensul că este conformă acestei dispoziții instituirea în dreptul național a unui impozit indirect care este perceput de la consumatorul final pentru vânzarea unui

produs accizabil și care este utilizat exclusiv în vederea organizării transportului în comun, în cazul în care organizarea transportului în comun reprezintă o obligație a colectivității locale beneficiare a impozitului care trebuie îndeplinită independent de existența unui astfel de impozit, iar cuantumul finanțării transportului în comun nu depinde, în cele din urmă, în mod automat, de totalul impozitelor încasate, întrucât finanțarea acestui serviciu este stabilită în sumă fixă, astfel încât, în situația în care veniturile obținute din impozitele indirecte sunt mai mari, mijloacele financiare puse la dispoziție de autoritățile publice sunt în mod corespunzător mai reduse și invers, în cazul în care încasările din taxa pe vânzări sunt mai mici, colectivitatea locală trebuie să majoreze în mod corespunzător alte mijloace financiare pentru organizarea transportului în comun, fiind totuși posibil ca, în cazul în care veniturile din impozite diferă față de cuantumul prognozat, să fie modificat cuantumul cheltuielilor pentru operarea serviciului de transport public de călători prin intermediul modificării bugetului colectivității locale?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea precedentă, articolul 1 alineatul (2) din Directiva [2008/118] trebuie interpretat în sensul că este conformă acestei dispoziții perceperea unui impozit indirect suplimentar asupra unui produs accizabil, al cărui scop a fost stabilit ulterior nașterii obligației de plată a acestuia?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

32 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că permite să se considere că o taxă precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care se aplică vânzărilor cu amănuntul de combustibil lichid accizabil, urmărește un scop specific în sensul acestei dispoziții atunci când vizează finanțarea organizării transportului în comun pe teritoriul colectivității care impune această taxă și când respectiva colectivitate, indiferent de existența taxei menționate, are obligația să execute și să finanțeze această activitate, iar veniturile din taxa amintită au fost utilizate exclusiv pentru realizarea activității respective.

33 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că din decizia de trimitere reiese că litigiul principal, care nu privește taxa pe vânzări decât în măsura în care aceasta grevează vânzările cu amănuntul de combustibil lichid, pornește de la premisa necontestată că acest produs intră în noțiunea „produs accizabil” în sensul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2008/118. Este de competența instanței de trimitere să verifice, eventual, acest aspect. În orice caz, din moment ce revine Curții sarcina de a se pronunța având în vedere considerațiile de fapt și de drept care sunt expuse în decizia de trimitere (a se vedea Hotărârea B., C-306/09, EU:C:2010:626, punctul 47, și Hotărârea Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, punctul 38), ea va reține, în speță, aceeași premisă în vederea analizei sale.

34 Pe de altă parte, deși Directiva 2008/118, singura aplicabilă *ratione temporis* litigiului principal, a abrogat și a înlocuit Directiva 92/12 de la 1 aprilie 2010, rezultă din textul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 și al articolului 3 alineatul (2) din Directiva 92/12 că, în esență, conținutul acestor dispoziții nu este diferit. Trebuie dedus de aici că jurisprudența Curții referitoare la această din urmă dispoziție rămâne aplicabilă în ceea ce privește articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.

35 Din alineatul (1) coroborat cu alineatul (2) ale articolului 1 din această din urmă directivă rezultă că produsele accizabile în temeiul directivei menționate pot face obiectul unui alt impozit indirect în afară de accizele instituite prin această directivă în cazul în care, pe de o parte, acest impozit este perceput în unul sau în mai multe scopuri specifice și, pe de altă parte, acesta respectă normele de

impozitare ale Uniunii aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare, calcularea, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

36 Aceste două condiții, care au drept scop să împiedice restricționarea neadecvată a comerțului prin aplicarea unor taxe indirecte suplimentare, sunt cumulative, astfel cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 1 alineatul (2) din aceeași directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punctul 22 și jurisprudența citată).

37 În ceea ce privește prima dintre condițiile menționate, singura vizată prin întrebarea adresată, reiese din jurisprudența Curții că un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 este un alt scop decât unul pur bugetar (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Franța, C-434/97, EU:C:2000:98, punctul 19, precum și Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctul 23 și jurisprudența citată).

38 Cu toate acestea, întrucât orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă are un obiectiv bugetar nu poate, în sine, fără să golească de orice substanță articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, să fie suficientă pentru a exclude ca aceasta să poată fi considerată ca având deopotrivă un scop specific în sensul acestei dispoziții (a se vedea prin analogie Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctul 27 și jurisprudența citată).

39 Astfel, deși afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea de către autoritățile locale a unor competențe care le sunt atribuite poate constitui un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific, o asemenea afectare, care ține de o simplă modalitate de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui, în sine, o condiție suficientă în această privință, orice stat membru putând decide să impună, indiferent de scopul urmărit, afectarea încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi considerat specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar contraveni principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum articolul menționat 1 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea prin analogie Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).

40 Prin urmare, existența unui scop specific în sensul dispoziției amintite nu poate fi stabilit doar prin afectarea veniturilor din taxa în cauză pentru finanțarea unor cheltuieli generale care sunt în sarcina colectivității publice într-un anumit domeniu. Astfel, în caz contrar, pretinsul scop specific menționat nu poate fi distins de un scop pur bugetar.

41 Pentru ca afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă care se aplică produselor accizabile să permită să se considere că taxa respectivă urmărește un scop specific în sensul aceleiași dispoziții, trebuie ca taxa în cauză să urmărească, în sine, să asigure realizarea scopului specific invocat și, prin urmare, să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor din taxă și scopul specific respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctul 30).

42 În lipsa unui astfel de mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o taxă care se aplică produselor accizabile nu poate să fie considerată ca urmărind un scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 decât dacă această taxă este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care permite realizarea scopului specific invocat, de exemplu, prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctul 32).

43 În speță, din decizia de trimitere reiese că încasările din taxa pe vânzări, care este percepută, de altfel, asupra majorității bunurilor și a serviciilor vândute consumatorilor finali pe teritoriul orașului Tallinn, au fost afectate de orașul Tallinn pentru finanțarea exercitării de către acesta a competenței sale în materie de organizare a transportului în comun pe teritoriul său, competență care îi este atribuită prin articolul 6 alineatul (1) din Legea privind organizarea colectivităților locale, și au fost utilizate exclusiv în acest scop.

44 Deși această împrejurare poate constitui într-adevăr un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, conform jurisprudenței Curții amintite la punctul 39 din prezenta hotărâre, trebuie constatat totuși că această afectare se raportează la cheltuieli generale care sunt în sarcina orașului Tallinn, independent de existența taxei în discuție în litigiul principal. Or, astfel de cheltuieli generale pot fi finanțate prin încasările din orice fel de taxe. În consecință, scopul specific invocat, și anume finanțarea organizării transportului în comun pe teritoriul orașului Tallinn, nu poate fi distins de un scop pur bugetar.

45 De asemenea, chiar dacă se consideră dovedite, pe de o parte, susținerea Ettevõtlusamet și a guvernului elen potrivit căreia, în esență, în măsura în care se aplică combustibililor lichizi accizabili, taxa pe vânzări vizează, printr-o organizare eficientă a transportului în comun, protecția mediului și a sănătății publice, precum și, pe de altă parte, faptul că nu ar fi vorba despre simple cheltuieli generale care pot fi finanțate prin încasările din orice fel de taxe (a se vedea în acest sens, cu privire la cheltuieli de sănătate în general, Hotărârea Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punctul 31), trebuie arătat că legislația națională în discuție în litigiul principal nu prevede niciun mecanism de afectare prestabilită a încasărilor din această taxă, în măsura în care se aplică combustibililor lichizi accizabili, în astfel de scopuri privind mediul sau sănătatea publică. În această privință, nu se poate considera că simpla afectare a încasărilor în discuție în litigiul principal pentru organizarea transportului în comun permite să se stabilească o legătură directă, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 41 din prezenta hotărâre, între utilizarea încasărilor din taxa menționată și respectivele scopuri privind mediul și sănătatea publică.

46 În plus, nu reiese din dosarul de care dispune Curtea și, de altfel, nu s-a susținut în observațiile scrise prezentate în fața acesteia că taxa pe vânzări, în măsura în care se aplică combustibililor lichizi accizabili, ar îndeplini condițiile amintite la punctul 42 din prezenta hotărâre, și anume că ar fi concepută, în ceea ce privește structura sa, astfel încât să descurajeze contribuabilii să utilizeze acești combustibili sau să îi încurajeze să adopte un comportament ale cărui efecte ar fi mai puțin nocive pentru mediu sau pentru sănătatea publică decât cel pe care respectivii contribuabili l-ar adopta în lipsa taxei menționate.

47 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că nu permite să se considere că o taxă precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care se aplică vânzărilor cu amănuntul de combustibil lichid accizabil, urmărește un scop specific în sensul acestei dispoziții atunci când vizează finanțarea organizării transportului în comun pe teritoriul colectivității care impune această taxă și când respectiva colectivitate, indiferent de existența taxei menționate, are obligația să execute și să finanțeze această activitate, chiar dacă veniturile din taxa amintită au fost utilizate exclusiv pentru realizarea activității respective. În consecință, dispoziția menționată trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care instituie o astfel de taxă pe vânzările cu amănuntul de combustibil lichid accizabil.

Cu privire la a treia întrebare

48 Având în vedere răspunsul oferit la prima și la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE trebuie interpretat în sensul că nu permite să se considere că o taxă precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care se aplică vânzărilor cu amănuntul de combustibil lichid accizabil, urmărește un scop specific în sensul acestei dispoziții atunci când vizează finanțarea organizării transportului în comun pe teritoriul colectivității care impune această taxă și când respectiva colectivitate, indiferent de existența taxei menționate, are obligația să execute și să finanțeze această activitate, chiar dacă veniturile din taxa amintită au fost utilizate exclusiv pentru realizarea activității respective. În consecință, dispoziția menționată trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care instituie o astfel de taxă pe vânzările cu amănuntul de combustibil lichid accizabil.

Semnături