Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 5 mars 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Indirekt beskattning — Punktskatter — Direktiv 2008/118/EG — Artikel 1.2 — Punktskattepliktiga flytande drivmedel — Skatt på detaljhandelsförsäljning — Begreppet ”särskilt ändamål” — På förhand bestämd användning — Organisation av kollektivtrafiken inom en stads område”

I mål C-553/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tallinna ringkonnakohus (Estland) genom beslut av den 15 oktober 2013, som inkom till domstolen den 16 oktober 2013, i målet

Tallinna Ettevõtlusamet

mot

Statoil Fuel & Retail Eesti AS,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Tallinna Ettevõtlusamet, genom T. Pikamäe, advokaat,

— Statoil Fuel & Retail Eesti AS, genom C. Ginter och V. Puolakainen, advokaadid,

— Greklands regering, genom I. Bakopoulos, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Grønfeldt och L. Naaber-Kivisoo, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: l’estonien.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, s. 12).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tallinna Ettevõtlusamet (Tallinns företagsbyrå) (nedan kallad Ettevõtlusamet) och Statoil Fuel & Retail Eesti AS (nedan kallat Statoil) om återbetalning av omsättningsskatt som det företaget erlade åren 2010 och 2011.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”1. I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade punktskattepliktiga varor.

a) Energiprodukter och elektricitet som omfattas av [rådets] direktiv 2003/96/EG [av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, EUT L 283, s. 51].

…

2. Medlemsstaterna får påföra andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med gemenskapens regler om punktskatt eller mervärdesskatt i fråga om bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning, men inte innefattar bestämmelser om undantag från skatteplikt.

…”

4 I artikel 47.1 första stycket i direktiv 2008/118 anges att ”[rådets d]irektiv 92/12/EEG [av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) ska upphöra att gälla från och med den 1 april 2010.”

5 Artikel 3.2 i direktiv 92/12 hade följande lydelse:

”De varor som är [punktskattepliktiga] kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.”

Estnisk rätt

6 I den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet innebar lagen om lokal beskattning (kohalike maksude seadus) av den 21 september 1994 bland annat att lokala myndigheter hade möjlighet att införa skatt under de förutsättningar som angavs i 8 § i samma lag. I den bestämmelsen, som hade rubriken ”Omsättningsskatt”, föreskrevs följande:

”(1) Enskilda näringsidkare och juridiska personer som har ett särskilt handelstillstånd eller tillstånd att tillhandahålla tjänster inom kommunen eller staden ska betala omsättningsskatt. Omsättningsskatter som påförs på etableringsorten ska betalas av handlare i den mening som avses i handelslagen [(kaubandustegevuse seadus), av den 11 februari 2004], vilka har registrerats i handelsregistret och utövar verksamhet inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.

(2) Omsättningsskatt påförs på värdet av de varor eller tjänster som säljs av en beskattningsbar person inom kommunen eller staden och ingår i priset för dessa. Priset i den mening som avses i denna lag är beskattningsunderlaget för den beskattningsbara omsättningen exklusive omsättningsskatt som fastställs i omsättningsskattelagen.

(3) Omsättningsskattesatsen fastställs av kommun- eller stadsfullmäktige. Den får emellertid inte överstiga 1 procent av värdet av de varor och tjänster som avses i 2 ovan, vilket ingår i priset.

…

(6) Kommun- och stadsförvaltningen har enligt de villkor som kommun- och stadsfullmäktige fastställt rätt att medge undantag och lättnader för omsättningsskatter.”

7 Ovan angivna 8 § upphörde att gälla den 1 januari 2012 och omsättningsskatt föreskrivs inte efter den dagen.

8 Den 17 december 2009 antog Tallinna Linnavolikogu (Tallinns stadsfullmäktige) förordning nr 45 om omsättningsskatt i Tallinn (müügimaks Tallinnas). Förordningen ändrades genom Tallinna Linnavolikogus förordning nr 22 av den 8 april 2010 (nedan kallad förordning nr 45).

9 I 1 § i förordning nr 45, som hade rubriken ”Skattens beteckning och föremålet för skatten”, föreskrevs följande:

”(1) Genom denna förordning införs en omsättningsskatt i staden Tallinn.

(2) Omsättningsskatt ska påföras på varor och tjänster som en beskattningsbar person som uppfyller villkoren i 2 § i förordningen säljer eller tillhandahåller vid ett driftsställe i staden Tallinn eller därifrån till en fysisk person (förutom till företag med avseende på varor eller tjänster som används i verksamheten), inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.”

10 I 2 § i samma förordning, som hade rubriken ”Beskattningsbar person”, föreskrevs följande:

”Handlare i den mening som avses i handelslagen [av den 11 februari 2004] som uppfyller samtliga följande villkor är beskattningsbara:

1) Handlaren har registretats i handelsregistret.

2) Handlarens driftsställe är enligt uppgifter i handelsregistret beläget i staden Tallinn.

3) Handlaren utövar verksamhet inom detaljhandeln, i restaurangbranschen eller i tjänstesektorn.”

11 I 4 § i förordning nr 45 fastställdes skattesatsen för omsättningsskatten till 1 procent av beskattningsunderlaget, de varor och tjänster som avsågs i 1 § 2 i samma förordning.

12 I 5 § i samma förordning, som hade rubriken ”Undantag från skatteplikt”, föreskrevs följande:

”Omsättningsskatt ska inte erläggas för följande slag av varor och tjänster:

1) Varor och tjänster som säljs genom elektronisk handel.

2) El- eller värmeenergi som säljs genom distributionsnätet, naturgas och vatten.

3) Varor och tjänster som säljs under båtresor, flygresor, tågresor eller bussresor om resan börjar eller slutar utanför Tallinns stad, eller om båten, flygplanet, tåget eller bussen befinner sig utanför Tallinn under resan.

4) Läkemedel, preventivmedel, sanitets- och hygienprodukter, sjukvårdsapparater och sjukvårdshjälpmedel som anges i den förteckning som fastställs i socialministeriets förordning nr 63 av den 4 december 2006 …

5) Färskt bröd, utan tillsats av honung, ägg, ost eller frukt …

6) Mjölk, grädde, kärnmjölk, filmjölk, gräddfil, yoghurt, kefir och annan fermenterad eller syrad mjölk och grädde …, utom i form av pulver eller granulat eller i annan fast form …

7) (Homogeniserade) preparat i form av mos som är avsedda att användas som livsmedel för småbarn …, specialmjölk för spädbarn …, preparat som är avsedda att användas som livsmedel för småbarn och som är förpackade för detaljhandelsförsäljning, i pulverform eller flytande form … samt livsmedel för småbarn som innehåller mjölk eller mjölkprodukter …

8) Blöjor till spädbarn …

9) Båtar, segelbåtar och båtar med utombordsmotorer med en längd av 4 till 12 meter och som ska genomgå teknisk besiktning.”

13 Tallinns kommun angav dessutom i skrivelse att även cigarrettförsäljning var undantagen från omsättningsskatt.

14 I 13 § i förordning nr 45 föreskrevs att denna skulle vara tillämplig från och med den 1 juni 2010.

15 Den 22 juni 2010 antog Tallinna Linnavolikogu förordning nr 39 om ändring av Tallinns stadsbudget för år 2010 och första tilläggsbudget (Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmine ja esimene lisaeelarve). Den förordningen trädde i kraft den 25 juni 2010 och medförde att förordning nr 45 ändrades genom tillägg av 9^1 § som återges nedan.

”Omsättningsskatt ska påföras för den drift av kollektivtrafiken inom staden Tallinn som avses i 6 § 1 i lagen om organisationen av lokala myndigheter [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) av den 2 juni 1993 (nedan kallad lagen om organisationen av lokala myndigheter)]. Intäkterna från omsättningsskatter anvisas särskilt för att genomföra detta ändamål.”

16 Den 9 september 2010 antog Tallinna Linnavolikogu förordning nr 46 om Tallinns stadsbudget för år 2011 (Tallinna Linna 2011. aasta eelarve). I 10 § i den förordningen återgavs lydelsen i ovannämnda 9^1 §.

17 Den 15 december 2011 antog Tallinna Linnavolikogu förordning nr 43 om ändring av förordning nr 45 och preciserade att det fjärde kvartalet år 2011 skulle bli den sista beskattningsperioden. I enlighet med ändringen av lagen om lokal beskattning av den 21 september 1994 påförs inte omsättningsskatt i Tallinn sedan den 31 december 2011.

18 I 6 § 1 i lagen om organisationen av lokala myndigheter föreskrivs följande:

”De lokala myndigheterna ska driva kollektivtrafiken i kommunen eller staden … om den uppgiften inte har lämnats till någon annan.”

19 I 3 § 2 punkt 2 i lagen om kollektivtrafik (ühistranspordi seadus) av den 26 januari 2000 föreskrivs följande:

”(2) Ändamålet för utformningen och organisationen av kollektivtrafiken är att

…

2) gynna användningen av kollektivtrafik framför biltrafik och annan individuell fordonstrafik och därmed minska transporternas negativa miljöpåverkan och olägenheter för hälsan och samtidigt bidra till att förebygga trafikolyckor och trafikstockningar.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att en del av Statoils verksamhet består i detaljhandelsförsäljning av flytande drivmedel, vilket är en punktskattepliktig vara. Den 20 juli 2010, den 20 oktober 2010 och den 25 januari 2011 deklarerade Statoil företagets omsättning av försäljning av omsättningsskattepliktiga varor och tjänster. Statoil gjorde detsamma för juni månad 2010 och för det tredje och fjärde kvartalet det året.

21 Den 22 september 2010, den 26 oktober 2010 respektive den 7 februari 2011 ingav Statoil ändringsdeklarationer, i vilka företaget från den omsättning som deklarerats tidigare drog av den del av omsättningen som var hänförlig till försäljningen av punktskattepliktiga varor. Den 22 september 2010, den 28 oktober 2010 respektive den 9 februari 2011 ansökte Statoil om återbetalning hos Ettevõtlusamet.

22 Ettevõtlusamet avslog dessa ansökningar genom beslut av den 19 oktober 2010, den 9 november 2010 respektive den 4 mars 2011. I det sistnämnda beslutet slog Ettevõtlusamet dessutom fast att Statoil var skyldigt att betala ett ytterligare belopp för det fjärde kvartalet år 2010.

23 Den 19 november 2010 överklagade Statoil besluten till Tallinna halduskohus (förvaltningsdomstol i Tallinn) och yrkade i huvudsak upphävande av Ettevõtlusamets beslut av den 19 oktober och den 9 november 2010 samt att den myndigheten skulle förpliktas att ompröva ansökningarna om återbetalning av den 22 september och den 28 oktober 2010 eller att omedelbart återbetala det för högt inbetalda belopp som angavs i ansökningarna. I överklagandet åberopade Statoil bland annat att 1 § 2 i förordning nr 45 stred mot unionsrätten, eftersom en omsättningsskatt för varor och tjänster ålades på detaljhandelsområdet, utan att något undantag föreskrevs för försäljning av punktskattepliktiga varor. Den 5 april 2011 överklagade Statoil på ett liknande sätt Ettevõtlusamets beslut av den 4 mars 2011 till samma domstol. Tallinna halduskohus förenade dessa mål.

24 Genom beslut av den 19 oktober 2011 upphävde Tallinna halduskohus Ettevõtlusamets tre ovan angivna beslut och förelade denna att ompröva ansökningarna om återbetalning. Till stöd för beslutet angav Tallinna halduskohus i huvudsak att omsättningsskatten inte kan anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

25 Ettevõtlusamet överklagade det beslutet till Tallinna ringkonnakohus (appellationsdomstolen i Tallinn) och gjorde gällande bland annat att omsättningsskatten tas ut i det konkreta syftet att främja kollektivtrafiken och därmed minska trafiktätheten och dess negativa konsekvenser för miljön. Tallinns stad använder intäkterna från skatten till att höja kollektivtrafikens kvalitet. Skatten är till lika stor del avsedd att avstyra konsumtion av vissa varor och tjänster, vilka kan förorsaka sociala kostnader eller negativa externa konsekvenser, som att finansiera vissa tjänster av allmänintresse.

26 Statoil har yrkat att överklagandet ska ogillas och har särskilt gjort gällande att det ändamål som föreskrivs i den tillämpliga lagstiftningen utgörs av organisationen av kollektivtrafiken och inte av att främja kollektivtrafiken på det sätt som Ettevõtlusamet har gjort gällande.

27 Tallinna ringkonnakohus anser att Ettevõtlusamet inte behövde förebringa annan bevisning utöver den som framgick av stadens budget för att styrka att den omsättningsskatt som hade påförts på de omsättningsskattepliktiga varorna hade använts för det särskilda ändamålet. Ringkonnakohus har anfört att det i det aktuella målet inte finns någon anledning att anta att de belopp som omsättningsskatten uppgick till inte hade använts för detta särskilda ändamål.

28 Tallinna ringkonnakohus anser för övrigt att beskattning för särskilda ändamål brukar användas för att avstyra konsumtion av vissa varor eller tjänster som kan förorsaka sociala kostnader eller negativa externa konsekvenser, såsom skadlig inverkan på miljön, eller för att finansiera vissa tjänster av allmänintresse, såsom att gynna turism, sport eller kultur. Genom att tillämpa sådana skatter på onyttiga utgifter, har myndigheterna möjlighet att påverka konsumenternas beteende och uppmuntra dem att undvika att använda vissa varor.

29 Enligt Tallinna ringkonnakohus innehöll EU-domstolens praxis vid tidpunkten för begäran om förhandsavgörande emellertid inte något tydligt svar på frågan huruvida en indirekt skatt har ett särskilt ändamål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, när den tas ut för att finansiera en konkret uppgift som enligt lag åligger en lokal myndighet och finansieringen av den konkreta uppgiften är säkerställd även om den skatten inte tas ut. Tallinna ringkonnakohus har härvid anfört att samtliga intäkter från omsättningsskatten anslogs till kollektivtrafiken. Därigenom kan föroreningarna minskas och det allmänna välbefinnandet ökas.

30 Tallinna ringkonnakohus vill i övrigt få klarhet i huruvida det var lagenligt att ta ut den ovannämnda skatten under den tid då något särskilt ändamål för den skatten inte uttryckligen föreskrevs i någon rättsakt. Tallinna ringkonnakohus har härvid anfört att 9^1 § fördes in i förordning nr 45 först under den beskattningsperiod som är föremål i målet, det vill säga från och med den 25 juni 2010.

31 Under dessa omständigheter beslutade Tallinna ringkonnakohus att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Kan finansieringen av kollektivtrafiken på en lokal myndighets område anses utgöra ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv [2008/118] om den lokala myndigheten är skyldig att fullgöra och finansiera den uppgiften?

2) Om den första frågan besvaras jakande, ska artikel 1.2 i direktiv [2008/118] tolkas så, att indirekt skatt enligt nationell lagstiftning får tas ut vid försäljning av punktskattepliktiga varor till slutkonsumenter och används endast för driften av kollektivtrafiken, om den lokala myndighet som uppbär skatten är skyldig att driva kollektivtrafiken och ska fullgöra den skyldigheten oberoende av en sådan indirekt skatt och nivån för finansieringen av kollektivtrafiken inte automatiskt motsvarar det skattebelopp som tagits ut, eftersom det belopp som anslagits för kollektivtrafiken har bestämts exakt, på ett sådant sätt att när intäkterna från den indirekta skatten är högre, ska andra finansiella medel som myndigheten ska avsätta för driften av kollektivtrafiken minskas i motsvarande mån, och tvärtom ska den lokala myndigheten öka andra finansiella medel för driften av kollektivtrafiken med motsvarande belopp när intäkterna från

omsättningsskatten är lägre. Om en skillnad uppstår mellan prognosen och de skatteintäkter som faktiskt uppburits, är det emellertid möjligt att ändra anslaget till kollektivtrafiken genom en ändring i den lokala myndighetens budget?

3) Om fråga 2 besvaras jakande, ska artikel 1.2 i direktiv [2008/118] tolkas så, att det enligt den bestämmelsen är tillåtet att på punktskattepliktiga varor ta ut även en indirekt skatt vars specifika ändamål fastställs efter det att skyldigheten att betala denna skatt har uppkommit?

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet, i den mån den tas ut på detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel, har ett särskilt ändamål i den mening som avses i den bestämmelsen, när den syftar till att finansiera organisationen av kollektivtrafiken inom den kommun som har infört skatten och den kommunen, oberoende av skatten, är skyldig att bedriva och finansiera den verksamheten, även om intäkterna från den skatten uteslutande har använts för att bedriva den verksamheten.

33 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det nationella målet, som avser omsättningsskatten endast i den mån denna läggs på detaljhandelsförsäljning av flytande drivmedel, bygger på det obestridda antagandet att den varan omfattas av begreppet punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 2008/118. Det ankommer i förekommande fall på den hänskjutande domstolen att pröva denna fråga. Under alla omständigheter åligger det EU-domstolen att grunda sin bedömning på de faktiska och rättsliga omständigheter som beskrivs i beslutet om hänskjutande (se dom B., C-306/09, EU:C:2010:626, punkt 47, och Kastrati, C-620/10, EU:C:2012:265, punkt 38) och domstolen kommer därför i förevarande mål att tillämpa samma antagande vid sin bedömning.

34 Direktiv 92/12 har från och med den 1 april 2010 upphävts och ersatts av direktiv 2008/118, som är det enda som är tillämpligt i tiden (*ratione temporis*) på det nationella målet. Det framgår av lydelsen i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 och artikel 3.2 i direktiv 92/12 att innehållet i de bestämmelserna inte har ändrats i sak. Domstolens praxis avseende den sistnämnda bestämmelsen kan därför tillämpas även i fortsättningen i fråga om artikel 1.2 i direktiv 2008/118.

35 Av artikel 1.1, jämförd med artikel 1.2 i direktiv 2008/118, framgår att varor som är punktskattepliktiga enligt det direktivet kan bli föremål för annan indirekt skatt än punktskatt enligt samma direktiv under förutsättning dels att skatten tas ut för ett eller flera särskilda ändamål, dels att skatten är förenlig med unionens regler som är tillämpliga på punktskatt eller mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Dessa regler innefattar inte bestämmelser om undantag från skatteplikt.

36 Dessa två villkor, som syftar till att hindra att ytterligare indirekta skatter otillbörligt hindrar handeln, är kumulativa, vilket framgår av lydelsen i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 (se, analogt, dom Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

37 Vad gäller det första villkoret, som är det enda som avses i de frågor som ställts, följer det av domstolens praxis att ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 är ett ändamål som inte är rent budgetmässigt (se, analogt, dom kommissionen/Frankrike, C-434/97, EU:C:2000:98, punkt 19, och Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

38 Eftersom alla skatter nödvändigtvis har ett budgetmässigt ändamål kan den omständigheten att en skatt har ett budgetmässigt ändamål inte i sig vara tillräcklig för att utesluta att skatten även kan ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. I annat fall skulle den bestämmelsen bli innehållslös (se, analogt, dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

39 Den omständigheten att det på förhand har beslutats att de lokala myndigheterna ska använda intäkterna från en skatt för att finansiera de befogenheter som tilldelats dem kan därför vara en sådan omständighet som ska beaktas vid bedömningen av huruvida det finns ett särskilt ändamål. En sådan på förhand bestämd användning, som bara utgör ett led i organiseringen av en medlemsstats interna budget, kan emellertid inte i sig utgöra ett tillräckligt villkor, eftersom alla medlemsstater kan besluta att intäkterna från en viss skatt ska användas för att finansiera bestämda utgifter, oavsett vilket mål som eftersträvas. Annars skulle alla ändamål kunna anses som särskilda i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, vilket skulle innebära att den harmoniserade punktskatt som införts genom nämnda direktiv förlorade sin ändamålsenliga verkan. Ett sådant synsätt skulle också strida mot principen att en undantagsbestämmelse som artikel 1.2 i det direktivet ska tolkas restriktivt (se, analogt, dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkterna 28 och 29 samt där angiven rättspraxis).

40 Det kan emellertid inte endast på grundval av att intäkterna från den skatt som är i fråga anslås för finansieringen av en offentlig myndighets allmänna utgifter på ett visst område slås fast att ett särskilt ändamål föreligger, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Vid det motsatta förhållandet skulle detta påstått särskilda ändamål inte kunna skiljas från ett rent budgetmässigt ändamål.

41 För att den omständigheten att det på förhand har beslutats hur intäkterna från en skatt på punktskattepliktiga varor ska användas, ska innebära att skatten ska anses ha ett särskilt ändamål, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118, måste skatten i sig syfta till att göra det möjligt att genomföra det särskilda ändamål som åberopats. Det måste således finnas ett direkt samband mellan användningen av skatteintäkterna och det särskilda ändamålet (se, för ett liknande resonemang, dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 30).

42 Utan en sådan mekanism för att på förhand bestämma hur intäkterna ska användas kan en skatt på punktskattepliktiga varor anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118 endast om den är utformad, till sin struktur – med avseende på bland annat beskattningsunderlaget eller skattesatsen – på ett sådant sätt att den påverkar de skattskyldigas beteende så, att det särskilda ändamål som åberopats kan genomföras, till exempel genom att kraftigt beskatta de aktuella varorna för att motverka att de används (se, för ett liknande resonemang, dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 32).

43 I målet framgår det av begäran om förhandsavgörande att staden Tallinn har anslagit intäkterna från omsättningsskatten, som för övrigt tas ut på de flesta varor och tjänster som säljs till slutkonsumenterna i Tallinn, till finansiering av sin befogenhet att driva kollektivtrafik i staden. Staden Tallinn har tilldelats den befogenheten enligt 6 § 1 i lagen om organisationen av lokala myndigheter. Intäkterna från omsättningsskatten används endast för det ändamålet.

44 Den omständigheten kan vara en sådan omständighet som, enligt domstolens ovan i punkt 39 angivna praxis, ska beaktas vid bedömningen av huruvida det finns ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 2008/118. Domstolen finner emellertid att den användningen avser allmänna utgifter som åligger staden Tallinn oberoende av den skatt som är i fråga i den nationella domstolen. Sådana allmänna utgifter kan finansieras med intäkter från vilken typ av skatt som helst. Det åberopade ändamålet, det vill säga finansieringen av kollektivtrafiken i staden Tallinn, kan därför inte särskiljas från ett rent budgetmässigt ändamål.

45 Även om det skulle anses vara styrkt att å ena sidan Ettevõtlusamets och den grekiska regeringens påstående att omsättningsskatten, till den del den tas ut på punktskattepliktiga flytande drivmedel, genom en effektiv organisation av kollektivtrafiklen syftar till att skydda miljön och folkhälsan och å andra sidan att det inte här är fråga om allmänna utgifter som kan finansieras med intäkter från vilken typ av skatt som helst (se, för ett liknande resonemang, beträffande allmänna hälsoutgifter, dom Transportes Jordi Besora, EU:C:2014:108, punkt 31) föreskrivs, i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, inte någon på förhand beslutad mekanism för att intäkterna från denna skatt, till den del den tas ut på punktskattepliktiga flytande drivmedel, ska användas till miljöskydd eller folkhälsa. Att de intäkter som är i fråga i det nationella målet endast används för organisationen av kollektivtrafiken kan härvid inte anses göra det möjligt att, i den mening som avses i domstolens praxis som anförts ovan i punkt 41, fastställa ett direkt samband mellan användningen av intäkterna från den ovannämnda skatten och ändamålet miljöskydd och folkhälsa.

46 Det framgår dessutom inte av handlingarna i målet, och har för övrigt inte gjorts gällande i de skriftliga yttrandena till domstolen, att omsättningsskatten, till den del den tas ut på punktskattepliktiga flytande drivmedel, uppfyller de villkor som domstolen erinrat om ovan i punkt 42, nämligen att den är utformad, till sin struktur, på ett sådant sätt att de skattskyldiga avhålls från att använda sådana drivmedel eller uppmuntras att handla på ett sätt som är mindre skadligt för miljön eller folkhälsan än det sätt som de skattskyldiga skulle ha handlat på om skatten inte fanns.

47 Av vad som anförts följer att den första och den andra frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet, i den mån den tas ut på detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel, inte kan anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i den bestämmelsen, när den syftar till att finansiera organisationen av kollektivtrafiken inom den kommun som har infört skatten och den kommunen, oberoende av skatten, är skyldig att bedriva och finansiera den verksamheten, även om intäkterna från den skatten uteslutande har använts för att bedriva den verksamheten. Artikel 1.2 i det direktivet ska således tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, vilken innebär att en sådan skatt införs på detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel.

Den tredje frågan

48 Med hänsyn till det svar som lämnats på den första och den andra frågan är det inte nödvändigt att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 1.2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG ska tolkas så, att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet, i den mån den tas ut på detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel, inte kan anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i den bestämmelsen, när den syftar till att finansiera organisationen av kollektivtrafiken inom den kommun som har infört skatten och den kommunen, oberoende av skatten, är skyldig att bedriva och finansiera den verksamheten, även om intäkterna från den skatten uteslutande

har använts för att bedriva den verksamheten. Artikel 1.2 i det direktivet ska således tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken innebär att en sådan skatt införs på detaljhandelsförsäljning av punktskattepliktiga flytande drivmedel.

Underskrifter