



Datum van inontvangstneming : 12/12/2013

Zaak C-553/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 oktober 2013

Verwijzende rechter:

Tallinna Ringkonnakohus (Estland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 oktober 2013

Verzoekende partij:

Statoil Fuel & Retail Eesti AS

Verwerende partij:

Tallinna linn (Tallinna Ettevõtlusamet)

BESLISSING

Rechterlijke instantie

Tallinna Ringkonnakohus (arrondissementsrechtbank Tallinn)
(omissis)

Bestuursrechtelijke zaak

Beroep van Statoil Fuel & Retail Eesti AS (omissis)

Partijen

Verzoekster: Statoil Fuel & Retail Eesti AS (omissis)
Verweerder: Tallinna Ettevõtlusamet [arbeidsinspectie Tallinn] (omissis)
(omissis)

DICTUM

1. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1. Kan de financiering van de dienst van het openbare personenvervoer in het gebied van een territoriaal publiekrechtelijk lichaam worden aangemerkt als een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van de Europese Unie, wanneer de uitvoering en financiering van een dergelijke taak tot de verplichtingen van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam behoort?

2. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van de Europese Unie dan aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling krachtens welke een indirecte belasting wordt geheven op de verkoop van een accijnsgoed aan de eindverbruiker, welke belasting uitsluitend wordt gebruikt voor de dienst van het openbaar personenvervoer, wanneer de dienst van het openbaar personenvervoer een verplichting is van het tot belastingheffing bevoegde plaatselijke publiekrechtelijke lichaam, welke verplichting onafhankelijk van een dergelijke indirecte belasting moet worden uitgevoerd, en de hoogte van de financiering uiteindelijk niet automatisch uit de omvang van de ontvangen belasting voortvloeit, aangezien de hoogte van het voor de financiering van de dienst van het openbaar personenvervoer beschikbaar gestelde bedrag nauwkeurig is vastgelegd, zodat, wanneer de opbrengsten uit de indirecte belasting hoger zijn, er door de overheid in dezelfde mate minder andere financiële middelen voor de dienst van het openbaar personenvervoer ter beschikking worden gesteld, en

omgekeerd, wanneer er minder accijns binnenkomt, het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam de andere financiële middelen voor de dienst van het openbaar personenvervoer in dezelfde mate dient te verhogen, het bij belastingopbrengsten die afwijken van de prognose [Or. 2] niettemin mogelijk is de hoogte van de uitgaven voor de dienst van het openbaar personenvervoer door een wijziging van de begroting van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam te wijzigen?

3. Indien bovenstaande vraag bevestigend wordt beantwoord, dient artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van de Europese Unie dan aldus te worden uitgelegd, dat het met deze bepaling in overeenstemming is om op een accijnsgoed ook nog een indirecte belasting te heffen waarvan de bestemming na het ontstaan van de plicht tot betaling van deze belasting wordt vastgelegd?”

(procedure, omissis)

FEITEN EN PROCESVERLOOP

- 1 Bij verordening nr. 45 van de Tallinna Linnavolikogu [stadsraad van Tallinn] van 17 december 2009 werd in de stad Tallinn een accijns ingevoerd. De verordening is op 1 januari 2010 in werking getreden. Bij verordening nr. 22 van de Tallinna Linnavolikogu van 8 april 2010 werd de verordening van de Tallinna Linnavolikogu van 17 december 2009 gewijzigd. De wijziging trad op 15 april 2010 in werking.
- 2 Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) heeft op 20 juli 2010 voor het tweede kwartaal (periode juni 2010) aangifte gedaan van een omzet van goederen en diensten voor een totaalbedrag van 75 846 880 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, alsmede van een accijnsvrije omzet van 5 579 685 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde, waaruit een aan accijns onderworpen omzet van 70 267 195 en een te betalen accijns ter hoogte van 702 672 EEK voortvloeiden. Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) diende op 22 september 2010 een verbeterde aangifte in en bracht een omzet aan goederen en diensten ter hoogte van 56 037 767 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, in mindering, waardoor de aan accijns onderworpen verkoop met hetzelfde bedrag en de daarop geheven accijns van 1 % met 560 378 EEK verminderde. Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) diende op 22 september 2010 bij de Tallinna Ettevõtlusamet een verzoek in tot terugbetaling van de accijns.
- 3 **Bij beslissing nr. 15-1.9/37 van de Tallinna Ettevõtlusamet van 19 oktober 2010** werd het terugbetalingsverzoek van Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) afgewezen en de door Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) voor het tweede kwartaal van 2010 extra te betalen accijns vastgesteld op 560 378 EEK. De beslissing was als volgt gemotiveerd:

- 1) Aangezien het doel van de heffing van accijns is gelegen in de dienst van het openbaar personenvervoer in het gebied van de stad Tallinn en de vermindering van de verkeersbelasting, en de opbrengsten uit de accijns overeenkomstig hun bestemming voor het bereiken van dit doel beschikbaar zijn gesteld, heeft de bij verordening nr. 45 ingevoerde belasting een specifiek doeleinde en is de accijns niet in strijd met richtlijn 2008/118 (omissis) (accijnsrichtlijn).
- 2) Verordening nr. 45 is ook niet in strijd met richtlijn 2006/112 (omissis) (btw-richtlijn), aangezien de accijns niet de basiskennmerken heeft van een omzetbelasting en het hierbij dus niet gaat om een belasting over de toegevoegde waarde.
- 3) In verordening nr. 45 wordt het begrip „handelaar” niet verruimd, doch duidelijk en eenduidig gedefinieerd. Een handelaar is verplicht tot het betalen van accijns wanneer hij heeft voldaan aan alle in § 2 van de verordening en in § 8, lid 1, van de kohalike maksude seaduse [Estse wet inzake plaatselijke belastingen; hierna: „KoMS”] neergelegde voorwaarden. In verband met de heffing van accijns op transacties tussen, enerzijds, personen die in sectoren met bijzondere eisen en op basis van een toelating werkzaam zijn en, anderzijds, natuurlijke personen, moet worden uitgegaan van de feitelijke [Or. 3] inhoud van § 8, lid 1, KoMS, op grond waarvan beslissend is de vraag of de handelaar werkzaam is in een sector waarin accijns wordt geheven, en niet of hij in een bijzondere bepaling als „handelaar” wordt aangeduid. Volgens het in het belastingrecht geldende grondbeginsel van uniforme belastingheffing is de uniforme heffing van plaatselijke belastingen van ondernemingen die op grond van bijzondere voorschriften zijn geregistreerd en ondernemingen die op grond van de Kaubandustegevuse seaduse (Estse handelswet; hierna: „KaubTS”) zijn geregistreerd, rechtmatig.
- 4) Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) gaf op 20 oktober 2010 voor het derde kwartaal een omzet in goederen en diensten aan ter hoogte van 233 278 028 EEK zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, alsmede een accijnsvrije omzet van 18 665 614 EEK, waaruit een aan accijns onderworpen omzet van 214 612 414 EEK en een te betalen accijns van 2 146 124 EEK voortvloeiden. Op 26 oktober 2010 diende Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) een verbeterde aangifte in en bracht zij een omzet in goederen en diensten ter hoogte van 180 848 394 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, in mindering, waardoor de aan accijns onderworpen omzet met hetzelfde bedrag en de daarop geheven accijns van 1 % met 180 848 394 verminderde. Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) diende op 28 oktober 2010 bij de Tallinna Ettevõtlusametile een verzoek in tot terugbetaling van de accijns.
- 5) **Bij beslissing nr. 15-1.9/48 van de Tallinna Ettevõtlusamet van 9 november 2010** werd het terugbetalingsverzoek van Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) afgewezen en de door Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) voor het derde

kwartaal van 2010 extra te betalen accijns vastgesteld op 1 808 484 EEK. Het besluit werd op dezelfde wijze gemotiveerd als het besluit van 19 oktober 2010.

- 6 **Statoil Fuel & Retail Eesti** (omissis) stelde op 19 november 2010 **beroep** in bij de Tallinna Halduskohtule kaebuse (bestuursrechter te Tallinn), waarin zij verzocht om (i) § 1, lid 2, van verordening nr. 45 buiten toepassing te laten wegens strijd met de põhiseadus [Estse grondwet] hierna: „PS” en met het Unierecht, voor zover op goederen en diensten die door een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden van § 2 van de verordening in of vanuit een in het stadsgebied Tallinn gelegen vaste inrichting, in de detailhandel, de gastronomie of het dienstverrichtingsbedrijf zijn verkocht aan of verricht voor natuurlijke personen (met uitzondering van handelaren voor de doeleinden van hun onderneming), accijns wordt geheven en geen uitzondering voor de verkoop van accijnsgoederen geldt; (ii) § 3, punt 1, van verordening nr. 45 wegens strijd met de PS en de KoMS buiten toepassing te laten voor zover als handelaar ook personen worden gedefinieerd die in sectoren met bijzondere eisen en op basis van een toelating werkzaam zijn; (iii) besluit nr. 15-1.9/37 van de Tallinna Ettevõtlusamet (omissis) nietig te verklaren en de Tallinna Ettevõtlusamet te verplichten haar terugbetalingsverzoek van 22 september 2010 opnieuw te onderzoeken of het in het terugbetalingsverzoek genoemde en te veel betaalde bedrag van 560 377,67 EEK (35 814,55 EUR) onverwijld terug te betalen, en (iv) besluit nr. 15-1.9/48 van de Tallinna Ettevõtlusamet (omissis) nietig te verklaren en de Tallinna Ettevõtlusamet te verplichten haar terugbetalingsverzoek van 28 oktober 2010 opnieuw te onderzoeken of het in het terugbetalingsverzoek genoemde en te veel betaalde bedrag van 1 808 483,94 EEK (115 583,19 EUR) onverwijld terug te betalen.
- 7 **Statoil Fuel & Retail Eesti** (omissis) gaf op 25 januari 2011 voor het vierde kwartaal van 2010 een omzet van goederen en diensten aan voor een totaalbedrag van 200 885 161 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, en een te betalen accijns ter hoogte van 2 008 852 EEK. Op 7 februari 2011 diende Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) een verbeterde aangifte in en bracht zij de omzet in goederen en diensten ter hoogte van 168 830 133 EEK, zonder belasting over de toegevoegde waarde en accijns, in mindering, waardoor de aan accijns onderworpen omzet met hetzelfde bedrag en de daarop geheven accijns met 1 688 302 EEK verminderde. Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) diende op 9 februari 2011 bij de Tallinna Ettevõtlusamet een verzoek in om terugbetaling van de accijns.

[Or. 4]

- 8 **Bij beslissing nr. 15-1.9/8 van de Tallinna Ettevõtlusamet van 4 maart 2011** werd het terugbetalingsverzoek van Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) afgewezen en de door Statoil Fuel & Retail Eesti (omissis) voor het vierde kwartaal extra te betalen accijns vastgesteld op 1 725 771 EEK, waarvan

37 469 EEK nog uitstonden. Het besluit werd op dezelfde wijze gemotiveerd als de besluiten van 19 oktober 2010 en 9 november 2010.

- 9 **Statoil Fuel & Retail Eesti** (omissis) heeft op 5 april 2011 **beroep** ingesteld bij de Tallinna Halduskohus (bestuursrechter te Tallinn), waarin zij verzocht om besluit nr. 15-1.9/8 van de Tallinna Ettevõtlusamet van 4 maart 2011 nietig te verklaren en de Tallinna Ettevõtlusamet te verplichten haar terugbetalingsverzoek van 9 februari 2011 opnieuw te onderzoeken, dan wel het in het terugbetalingsverzoek genoemde en te veel betaalde bedrag van 1 688 302 EEK en het daarbovenop vastgestelde en betaalde belastingbedrag van 37 469 EEK onverwijld terug te betalen. De Halduskohus verbond het beroep met bestuursrechtelijke zaak nr. 3-10-3008.

- 10 **Statoil Fuel & Retail Eesti** (omissis) motiveerde haar beroep als volgt:

(middelen, omissis)

[Or. 5] (middelen, omissis)

- 11 De **Tallinna Ettevõtlusamet** concludeerde tot afwijzing van de beroepen en motiveerde deze conclusie als volgt:

(argumenten van verweerder, omissis)

[Or. 6]

(argumenten van verweerder, omissis)

- 12 **Bij uitspraak van de Tallinna Halduskohus van 19 oktober 2011** werden de besluiten van de Tallinna Ettevõtlusamet nr. 15-1.9/37 van 19 oktober 2010, nr. 15-1.9/48 van 9 november 2010 en nr. 15-1.9/8 van 4 maart 2011 vernietigd en de Tallinna Ettevõtlusamet verplicht om de terugbetalingsverzoeken van verzoekster van 22 september 2010, 28 oktober 2010 en 9 februari 2011 opnieuw te onderzoeken. (proceskosten, omissis). De uitspraak was als volgt gemotiveerd:

1) Uit § 1, lid 2, punt 1, van de KaubTS volgt dat de KaubTS van toepassing is op een in bijzondere rechtsregels te behandelen economische activiteit die eenduidig als handelsactiviteit moet worden aangemerkt, voor zover de bijzondere rechtsregels geen regeling bevatten. Derhalve is de detailhandel in vloeibare brandstoffen een handelsactiviteit in de zin van KaubTS en de KoMS, en zijn verkopers van vloeibare brandstoffen handelaren in de zin van de KaubTS. De Vedelkütuseseadus [Wet inzake vloeibare brandstoffen] (hierna: „VKS”) bevat geen uitdrukkelijke bijzondere bepaling op grond waarvan de verkoop van vloeibare brandstoffen geen handelsactiviteit zou zijn en de verkopers van vloeibare brandstoffen geen handelaren zouden zijn in de zin van de KaubTS. Derhalve ontbeert het middel van verzoekster met betrekking tot de tegensstrijdigheid tussen § 3, lid 1, van verordening nr. 45 en de PS een grondslag.

2) Het middel van verzoekster aangaande de verschillende uitleggingen die tijdens de procedure van vaststelling van de accijnsverordening en in het tijdvak tussen vaststelling en inwerkingtreding van die verordening door ambtenaren en politici zijn gegeven met betrekking tot het voorwerp van de accijns en de kring van belastingplichtigen, mag dan weliswaar gedeeltelijk gerechtvaardigd zijn, doch deze uitleggingen maken de verordening nog niet onduidelijk of onbegrijpelijk. Het feitelijke gedrag van verzoekster als belastingplichtige toont aan dat het voor haar mogelijk is geweest de belastingaangiften in te vullen en in te dienen en op basis van haar eigen berekening een verzoek [Or. 7] tot terugbetaling en wijziging van de berekening van het belastingbedrag in te dienen. Derhalve is het middel van verzoekster volgens hetwelk de verordening inzake de accijns in strijd is met het in de PS gewaarborgde beginsel van rechtsduidelijkheid, niet overtuigend.

3) Estland heeft de accijnsrichtlijn niet correct omgezet, aangezien in de KoMS noch in het algemeen, noch in verband met de regeling inzake de accijns uitdrukkelijk is bepaald dat bij de heffing van plaatselijke belastingen, inzonderheid van accijns, op accijnsgoederen deze belasting een specifiek doeleinde moet dienen. (procedure, omissis)

4) Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie hoeft het specifieke doeleinde van een op accijnsgoederen geheven extra belasting niet uitdrukkelijk te zijn genoemd in de rechtshandeling waarbij deze belasting is ingevoerd. De rechter verwijst hierbij naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-491/03 en de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer. Het specifieke doeleinde van de extra belastingheffing op accijnsgoederen kan ook voortvloeien uit een andere rechtshandeling dan de handeling waardoor de belasting is ingevoerd, bijvoorbeeld uit de verordening waarbij de gemeentelijke begroting is opgesteld.

5) Volgens de opmerkingen van de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-437/97 inzake de bepaling van de inhoud van het bijzondere doel, kan het bijzondere doel waarnaar de accijnsrichtlijn verwijst, door de verbondenheid van de aldus te innen belastingen met de verwezenlijking van een specifiek doeleinde of door de structuur van de belasting worden verwezenlijkt door voor de berekening ervan voor een speciale methode te kiezen. Bovendien heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in diezelfde zaak geoordeeld dat een niet uitsluitend begrotingsgebonden doelstelling een specifiek doeleinde in de zin van de accijnsrichtlijn kan vormen. Volgens het bepaalde in § 2 van verordening nr. 39 van de Tallinna Linnavolikogu van 22 juni 2010, „Tallinna linna 2010. aasta eelarve muutmise ja esimene lisaeelarve” [wijziging van de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 en eerste aanvullende begroting] en in § 10 van verordening nr. 46 van de Tallinna Linnavolikogu van 9 september 2010 „Tallinna Linna 2011. aasta eelarve” [begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2011], wordt de accijns met het oog op de uitvoering van de in § 6, lid 1, KoMS genoemde taak – de dienst van het openbare personenvervoer

in Tallinn – geheven. Dit doel komt inhoudelijk niet overeen met de mogelijke betekenissen van het in de accijnsrichtlijn genoemde begrip „specifiek doeleinde”, daar de dienst van het openbare personenvervoer een algemene plicht is die voortvloeit uit de wet inzake de plaatselijke publiekrechtelijke lichamen en voor de uitvoering waarvan het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam over een eigen financieringsbron beschikt, en van de bedragen die daaruit in de begroting vloeien de uitgaven moeten worden gedekt die het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam voor het verrichten van de dienst van het openbare personenvervoer moet maken. Noch uit de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 (inclusief de aanvullende begroting), noch uit de begroting voor het jaar 2011 volgt dat de beoogde opbrengsten uit de accijns rechtstreeks en uitsluitend moeten worden toegewezen aan de dienst van het openbare personenvervoer. Zelfs indien alle opbrengsten uit de accijns worden toegewezen aan de dienst van het openbare personenvervoer, kan geen specifiek doeleinde in de zin van de accijnsrichtlijn worden toegewezen dat zich onderscheidt van de plicht van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam om het openbare personenvervoer in haar gebied te organiseren. Uit een vergelijking van de begrotingen van de stad Tallinn voor de jaren 2009, 2010 en 2011 en de structuur van de begrotingen van de verschillende jaren kan nauwelijks worden afgeleid dat het door de accijns mogelijkwerijs voor de dienst van het openbare personenvervoer beschikbaar gestelde bedrag de ontwikkeling van het openbare personenvervoer of een andere specifieke doelstelling noemenswaardig heeft bevorderd. Verweerder heeft ook niet overtuigend kunnen aantonen waarin het buiten het fiscale doel gelegen specifieke doeleinde bestaat. Ook de omstandigheid dat een formeel specifiek doeleinde voor het gebruik van alle uit de belastingobjecten van de accijns inkomende bedragen zo is vastgelegd dat deze enkel met betrekking tot accijnsgoederen vastgelegd hoeft te worden, bevestigt dat het om een gekunstelde, formele en niet doordachte oplossing van een onverwacht opgetreden probleem gaat, dat bij de aanvankelijke invoering van de verordening inzake de accijns niet was te voorzien. (omissis)

6) Inhoudelijk voldoet het door verweerder aangevoerde specifieke doeleinde ook niet aan de voorwaarde dat de belastingopbrengsten voor het bereiken van een concreet doel bestemd moeten zijn. Specifiek doeleinde in de zin van de accijnsrichtlijn kan niet de dienst van het openbare personenvervoer zijn. Dit doel is te algemeen en valt binnen het gebied van de gewone fiscale en begrotingspolitiek. Het specifieke doeleinde dient in verband te staan met het belastingobject en het bijzondere gebruik moet **[Or. 8]** in het belang zijn van de producenten of verbruikers van de te belasten goederen dan wel dienen ter compensatie van de uit hun activiteit ontstane schade. Aangezien verweerder het gestelde specifieke doeleinde tot alle belastingobjecten heeft uitgebreid, is het niet aannemelijk dat dit doeleinde uitsluitend van toepassing is op en samenhangt met de belasting van accijnsgoederen.

7) (procedure, omissis)

STANDPUNTEN VAN PARTIJEN IN DE BEROEPSPROCEDURE

- 13 **In het beroepsschrift van de Tallinna Ettevõtlusamet** wordt geconcludeerd (procedure, omissis) tot vernietiging van de uitspraak van de Halduskohus (procedure, omissis). Het beroep is als volgt gemotiveerd:

1) De accijns in Tallinn wordt geheven met een concreet doel, namelijk de bevordering van het openbare personenvervoer. Het specifieke doeleinde is neergelegd in § 2 van verordening nr. 39 van de Tallinna Linnavolikogu van 22 juni 2010, „wijziging van de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 en eerste aanvullende begroting”, waarbij de begroting van Tallinn voor het jaar 2010 is aangevuld en die luidt: „de accijns wordt voor de in § 6, lid 1, van de wet inzake de organisatie van de plaatselijke publiekrechtelijke lichamen genoemde dienst van het openbare personenvervoer in het stadgebied van Tallinn geheven. De opbrengsten uit de accijns worden doelgericht ter beschikking gesteld voor de verwezenlijking van dit doeleinde.” In de motivering van de verordening wordt verklaard: „De accijns wordt in Tallinn geheven om het openbare personenvervoer te bevorderen en op die manier de verkeersbelasting te verminderen. De opbrengsten uit de accijns worden doelgericht gebruikt voor de ontwikkeling van het openbare personenvervoer van de stad en de lijnvervoersdienst.” Dit betekent dat de stad de opbrengsten uit de accijns gebruikt voor de verbetering van de kwaliteit van het openbare personenvervoer. Derhalve is de accijns geen belasting met een gewoon fiscaal doel, maar wordt zij geheven om het openbare personenvervoer (een concrete sector) te bevorderen.

2) Advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie Colomer heeft in zaak C-491/03 betoogd dat belastingen een specifiek doeleinde hebben wanneer zij worden aangewend om het verbruik te treffen van bepaalde goederen of diensten die sociale kosten kunnen veroorzaken of negatieve externe gevolgen met zich mee kunnen brengen, dan wel worden toegepast om bepaalde diensten van algemeen belang te financieren. De accijns in Tallinn voldoet aan beide voorwaarden. Het specifieke doeleinde van de accijns bestaat erin het openbare personenvervoer te bevorderen en daardoor de verkeersbelasting en de negatieve gevolgen voor het milieu (gebruik van vloeibare brandstoffen en hoeveelheid verontreinigende stoffen in de lucht) te verminderen, hetgeen door de Halduskohus niet in aanmerking is genomen.

3) Het specifieke doeleinde kan ook samenhangen met het uitvoeren van taken die voortvloeien uit de wet inzake de plaatselijke publiekrechtelijke lichamen (zie de conclusie van advocaat-generaal Colomer in zaak C-491/03, punt 42). Met de accijnsrichtlijn is ook in overeenstemming een specifiek doeleinde dat verband houdt met de uitvoering van publiekrechtelijke taken. Zo kan de bevordering van het openbare personenvervoer een dergelijk specifiek doeleinde vormen. Onjuist is de opvatting van de Halduskohus volgens welke de dienst van het openbare personenvervoer een te algemeen doel is. De advocaten-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie hebben als met de accijnsrichtlijn verenigbaar

doeleinde ook belastingen aangemerkt die zijn gericht op de bescherming van de volksgezondheid of het milieu. Volgens de conclusie van advocaat-generaal Saggio bij het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-437/97 kunnen alle belastingen die een ander doel nastreven dan te voorzien in de algemene behoeften van overheidsuitgaven en die niet in strijd zijn met communautaire doelstellingen, **[Or. 9]** als indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden gekwalificeerd. Het specifieke doeleinde kan worden bereikt door het gebruik van de belastingopbrengsten in de begroting te koppelen aan de verwezenlijking van een specifiek doeleinde. De opbrengsten uit de accijns zijn in de begroting van de stad Tallinn gekoppeld aan de bevordering van het openbare personenvervoer, waardoor de accijns een specifiek doeleinde heeft, dat in overeenstemming is met de accijnsrichtlijn.

4) Of er al dan niet sprake is van een specifiek doeleinde kan niet enkel op basis van begrotingscijfers worden vastgesteld. Zonder de begrotingen te analyseren en alle kosten en opbrengsten van de begroting met elkaar in verband te brengen, is het niet mogelijk om de prioriteiten en ontwikkelingsdoelstellingen van het openbare personenvervoer te beoordelen. De rechter heeft niet gemotiveerd in hoeverre de in de begroting geschetste verdeling van uitgaven het specifieke doeleinde van de belasting uitsluit. Bij de invoering van de belasting is de uitgavenverdeling aan de hand van een prognose van de belastingopbrengsten vastgesteld. Zou de Tallinna Linnavolikogu de belasting niet hebben ingevoerd, dan zou ook de ontwikkeling van het openbare personenvervoer met als doel [de vermindering van] de algemene verkeersbelasting en de bescherming van het milieu in deze omvang niet mogelijk zijn geweest. De opbrengsten uit de accijns gebruikt de stad voor het behoud en de verhoging van de kwaliteit van het openbare personenvervoer. De rechter heeft er geen rekening mee gehouden dat de opbrengsten uit de accijns verband houden met een aantal feitelijke functies. De rechter was in wezen van oordeel dat de dienst van het openbare personenvervoer een specifiek doeleinde kan vormen in de zin van de accijnsrichtlijn wanneer het openbare personenvervoer met behulp van de belastingopbrengsten met voorrang zou worden ontwikkeld. Het is evenwel niet duidelijk wat de rechter verstaat onder een wezenlijk belangrijke ontwikkeling van het openbare personenvervoer, zodat het standpunt van het Hof niet kan worden beoordeeld. Zonder de heffing van accijns was het niet mogelijk geweest om het openbare personenvervoer in 2010/11 te waarborgen op een niveau dat noemenswaardig hoger is dan het minimumniveau van dienstverlening.

5) Aangezien de Halduskohus in de uitspraak heeft vastgesteld dat verordening nr. 45 in overeenstemming is met de PS, volgt uit deze conclusie, in verbinding met § 3, lid 1, eerste zin, en § 157, lid 2, PS, dat de verordening volgens de opvatting van de Halduskohus in overeenstemming is met de KoMS. Derhalve kon de rechter niet beslissen of de accijnsverordening in overeenstemming is met het Unierecht zonder de verenigbaarheid van de §§ 4 en 8 KoMS met het Unierecht te onderzoeken. Daardoor heeft de Halduskohus ook een standpunt moeten innemen inzake de vraag of de KoMS (inzonderheid § 4 KoMS) in

overeenstemming is met artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn, voor zover daarin is voorzien dat de lidstaten op accijnsgoederen andere indirecte belastingen kunnen heffen voor specifieke doeleinden. De uit de accijnsrichtlijn voortvloeiende verplichtingen heeft de Republiek Estland moeten omzetten, waarbij zij voldoende tijd heeft gehad om het geldende recht, waaronder de KoMS, in overeenstemming te brengen met de accijnsrichtlijn. Aangezien de Estse autoriteiten hebben verklaard dat de accijnsrichtlijn in nationaal recht is omgezet, moet ervan uit worden gegaan dat de voorschriften van de accijnsrichtlijn door de KoMS waar nodig worden geëerbiedigd en de heffing van accijns op de producten van verzoekster wettelijk toelaatbaar is. Wanneer blijkt dat verordening nr. 45 in strijd is met het Unierecht, en de stad Tallinn daardoor schade lijdt, moet de Republiek Estland deze schade vergoeden. Wanneer de invoering van de regeling inzake de accijns in de KoMS met betrekking tot enige goederen of diensten een specifiek doeleinde veronderstelt, of grenzen stelt aan het specifieke doeleinde, moeten de toelaatbare specifieke doeleinden van de accijns en haar juridische duidelijkheid in het nationale recht uniform worden geconcretiseerd en bepaald. Bijgevolg is de accijnsrichtlijn niet rechtstreeks toepasselijk.

6) De Halduskohus heeft met het in artikel 1, lid 2 van de accijnsrichtlijn opgenomen begrip „specifiek doeleinde” samenhangende vragen met behulp van conclusies van advocaten-generaal van het Hof van Justitie van de Europese Unie uitgelegd. Behalve zijn uitspraken in de zaken C-434/97 en C-437/97, bestaan er geen andere standpunten van de kant van het Hof die de betekenis van het begrip „specifiek doeleinde” in de zin van de accijnsrichtlijn verduidelijken. Derhalve wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

(door appellant in hoger beroep geformuleerde prejudiciële vragen, omissis)

[Or. 10] (omissis)

- 14 **Statoil Fuel & Retail Eesti** (omissis) concludeert tot afwijzing van het beroep (procedure, omissis). Zij brengt tegen het beroep in:

1) Het is niet nodig om het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing, aangezien de feiten en de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie voldoende duidelijk zijn. De duidelijkheid van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt ook bevestigd door de beslissing van de hoogste rechter in Frankrijk (Cour de cassation) van 7 juni 2006 in de zaak nr. 02-21331, waarin werd beslist dat het begrip „specifiek doeleinde” niet beperkt is tot doeleinden die met de begroting samenhangen en dat met een specifiek doeleinde iets anders wordt bedoeld dan een uitsluitend op de begroting betrekking hebbend doeleinde. Ook in de Duitse vakliteratuur wordt de opvatting gehuldigd dat het doel van het ontvangen van financiële middelen en zelfs een bepaald gebruiksdoel van deze middelen niet als een specifiek doeleinde

in de zin van accijnsrichtlijn kunnen worden aangemerkt (bijvoorbeeld R. Wernsmann, „Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem”, Ius Publicum, Mohr Siebeck, Tübingen 2005, blz. 454-455).

2) (noodzaak van een verzoek om een prejudiciële beslissing, omissis)

3) De accijnsrichtlijn heeft in Estland rechtstreekse werking en de rechter moet nationaal recht dat in strijd is met het Unierecht buiten toepassing laten. De tekst van artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn **[Or. 11]** is, ook met inaanmerkingneming van de toepasselijke rechtspraak, voldoende duidelijk, nauwkeurig bepaald en geconcretiseerd, zodat de nationale rechter de bepalingen van de richtlijn rechtstreeks kan toepassen. De omstandigheid dat in de KoMS geen uitzonderingen worden genoemd voor goederen waarop enkel accijns kan worden geheven wanneer er sprake is van een specifiek doeleinde, bevrijdt het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam niet van de verplichting om bij de invoering van de accijns de uit het Unierecht voortvloeiende eisen in acht te nemen, aangezien in dit geval de adressaat van de accijnsrichtlijn het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam is. Dit kan zich niet met een verwijzing naar nationale bestuursrechtelijke hindernissen bevrijden van de verplichting tot nakoming van de accijnsrichtlijn. Het nationale recht, in de vorm van de KoMS, heeft het voor een lokale autoriteit op zichzelf genomen mogelijk gemaakt om bij de invoering van accijns uitzonderingen te maken met betrekking tot de met accijns te belasten goederen, inclusief de uitsluiting van alle accijnsgoederen van de verplichting om accijns te betalen. Aangezien het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaken C-165/09 tot en met C-167/09 de nadruk heeft gelegd op het feit dat alle nationale autoriteiten verplicht zijn om te vermijden dat rechtsnormen worden vastgesteld die het bereiken van de doelstellingen van de richtlijn ernstig in gevaar kunnen brengen, is het in het beroepsschrift aangevoerde middel volgens hetwelk de Halduskohus, teneinde tegenstrijdigheid van de verordening met het Unierecht te kunnen vaststellen, moet nagaan of de KoMS verenigbaar is met de accijnsrichtlijn, ongegrond.

4) De door de stad geheven accijns heeft geen specifiek doeleinde in de zin van de accijnsrichtlijn, zodat de accijns onwettig is wegens tegenstrijdigheid met het Unierecht. Appellant heeft geen enkel bewijs aangevoerd voor de stelling dat de accijns is gebruikt voor het bereiken van het gestelde specifieke doeleinde. Tegelijkertijd moet erop worden gewezen dat verweerder in het beroepsschrift bij het beschrijven van de specifieke doelstelling van de accijns het begrip „bevordering van het openbare personenvervoer” gebruikt, terwijl in § 2 van verordening nr. 39 van de Tallinna Linnavolikogu van 22 juni 2010 een „wijziging van de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 en eerste aanvullende begroting” en in § 10 van verordening nr. 46 van de Tallinna Linnavolikogu van 9 september 2010 de „begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2011” als vermeend specifiek doeleinde van de „dienst van het openbare personenvervoer” wordt genoemd. Derhalve kan op grond van de tekst van de aangevoerde, door de Tallinna Linnavolikogu vastgestelde rechtshandelingen het

gestelde specifieke doeleinde niet de bevordering van het openbare personenvervoer zijn. Zelfs indien appellant bewijzen zou hebben overgelegd die zouden bevestigen dat de opbrengsten voor de stad Tallinn uit de accijns zijn gebruikt voor de dienst van het openbare personenvervoer, dan nog zou dit van het fiscale doel van de accijns geen krachtens de accijnsrichtlijn toelaatbaar specifiek doeleinde maken. Appellant heeft ook geen bewijzen overgelegd voor de stelling dat de opbrengsten uit de accijns zijn gebruikt voor het behoud en de verbetering van de kwaliteit van het openbare personenvervoer. Dit wordt ook bevestigd door het ontwerp-ontwikkelingsplan voor het openbare personenvervoer in Tallinn 2011 tot en met 2020, waarin de opbrengsten uit de accijns niet als financieringsbron voor de dienst van het openbare personenvervoer worden genoemd. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft duidelijk gemaakt (arresten in de zaken C-437/97, punten 31 tot en met 38, en C-491/03, punt 16) dat de stijging van het begrotingsbudget geen specifiek doeleinde in de zin van de richtlijn vormt.

(omissis)

[Or. 12]

Verzoekster is van mening dat de accijns in Tallinn ingevolge art. 401 van de btw-richtlijn is verboden. Artikel 401 van de btw-richtlijn verbiedt de lidstaten om, naast de belasting over de toegevoegde waarde, belastingen, rechten en heffingen in te voeren die als „omzetbelasting” kunnen worden aangezien. In het algemene spraakgebruik wordt onder „belasting over de toegevoegde waarde” omzetbelasting verstaan. Ook de in Estland geldende omzetbelasting is een „belasting over de toegevoegde waarde”. In de Engelse versie van de btw-richtlijn worden de begrippen *value added tax* en *turnover tax* gebruikt, die overeenkomen met de Estse begrippen „lisandväärtuse maks” (belasting over de toegevoegde waarde) en „käibelt arvestatav maks” (omzetbelasting). In de Estse versie van de richtlijn zijn de begrippen echter abusievelijk vertaald met „käibemaks” (omzetbelasting) en „kumuleeruv käibemaks” (cumulatieve belasting over de toegevoegde waarde). Aangezien de Ringkonnakohus heeft besloten de in deze zaak gerezen rechtsvragen, naast de vraag betreffende het specifieke doeleinde, te verwijzen naar het Hof van Justitie, moet het Hof van Justitie ook worden gevraagd naar zijn mening over een tweede rechtsvraag die in casu relevant is, te weten de vraag naar de verenigbaarheid van de accijns met de btw-richtlijn.

(door verweerder in beroep geformuleerde prejudiciële vragen, omissis)

- 15 Verzoekster heeft op 23 juli 2013 aan de Ringkonnakohus gevraagd geen verzoek om een prejudiciële beslissing bij het Hof van Justitie van de Europese Unie in te dienen. Zij is van mening dat het in de accijnsrichtlijn opgenomen begrip „specifiek doeleinde” in de zaken C-437/97, C-491/03 en C-434/97 reeds voldoende is verduidelijkt en dat de accijns in Tallinn niet aan de daarin genoemde voorwaarden voldoet. Ook is in casu niet aangetoond dat de accijns is

gebruikt voor de dienst van het openbare personenvervoer waardoor het voor het Hof van Justitie van de Europese Unie niet mogelijk is om de vragen te beantwoorden. De Ringkonnakohus kan dus in deze zaak vonnis wijzen.

MOTIVERING VAN DE RINGKONNAKOHUS

- 16 „In het tijdvak waarin de in casu in geding zijnde accijns op accijnsgoederen werd geheven, bepaalde § 8 van de KoMS:

„§ 8 Accijns

(1) Accijns wordt betaald door detailhandelaren en rechtspersonen die in het gebied van de gemeente of stad over een bedrijfsvergunning beschikken. Een handelaar in de zin van de KoMS betaalt accijns afhankelijk van de plaats waar hij zijn activiteit uitoefent en indien hij is ingeschreven in het register van economische activiteiten en actief is op het gebied van de detailhandel, gastronomie of dienstverlening.

[Or. 13]

(2) Accijns wordt geheven op de waarde van de door de belastingplichtige in het gebied van de gemeente of stad verkochte goederen of diensten. De verkoopprijs in de zin van de onderhavige wet is de belastbare waarde, exclusief accijns, van de belastbare omzet die is vastgelegd in de omzetbelastingwet.

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

(4) Belastingtijdvak van de accijns is het kwartaal.

(5) De belastingplichtige is verplicht:

1) de accijns op de waarde van de door hem in het gebied van de gemeente of stad verkochte goederen of diensten te berekenen overeenkomstig het in de belastingverordening van de gemeente- of stadsraad vastgelegde tarief.

2) de door het ministerie van financiën vastgestelde omzetaangifte uiterlijk op de twintigste dag volgend op het kwartaal in te dienen bij de belastingautoriteiten die worden genoemd in de raadsverordening

3) de accijns over te maken aan de begroting van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam vóór de uiterste datum voor het indienen van de aangifte.

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

§ 8 KoMS is per 1 januari 2012 ingetrokken en in een nieuwe accijns is niet meer voorzien.

- 17 De §§ 1, 2 en 3, punt 1, van verordening nr. 45 van de Tallinna Linnavolikogu (omissis) luiden:

„§ 1. Omschrijving van de belasting en het belastingobject

(1) Bij de onderhavige verordening wordt in de stad Tallinn een accijns ingevoerd.

(2) De accijns wordt geheven op goederen en diensten die een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden van § 2 van de verordening in of vanuit een in het stadsgebied Tallinn gelegen vaste inrichting, in de detailhandel, de gastronomie of het dienstverrichtingsbedrijf, verkoopt aan of verricht voor natuurlijke personen (met uitzondering van ondernemers in de detailhandel voor de doeleinden van hun onderneming).

§ 2. Belastingplichtigen

Belastingplichtig zijn handelaren in de zin van de handelswet (omissis) die voldoen aan alle volgende voorwaarden:

- 1) De handelaar is ingeschreven in het handelsregister
- 2) De vaste inrichting van de handelaar ligt volgens de gegevens van het handelsregister in het stadgebied van Tallinn.
- 3) De handelaar is actief in de detailhandel, de gastronomie of de dienstverlening.

§ 3. Definities

In deze verordening wordt verstaan onder:

1) Handelaar: een persoon (ondernemer of rechtspersoon) of inrichting, die in het kader van een economische of beroepsmatige activiteit goederen aanbiedt en verkoopt of diensten aanbiedt en verricht (KaubTS § 2 punt 1), met inbegrip van een persoon die binnen een sector met bijzondere eisen en op basis van een toelating werkzaam is”.

§ 13 van de verordening bepaalde dat de verordening op 1 januari 2010 in werking moest treden en per 1 juni 2010 moest worden toegepast.

- 18 Volgens § 1, lid 2, punt 1, KaubTS is deze wet, voor zover in andere rechtshandelingen niets is geregeld, van toepassing op economische of beroepsmatige activiteiten in het kader waarvan roerende zaken worden aangeboden en verkocht of diensten worden verricht die met de verkochte roerende zaken in verband staan. De Ringkonnakohus deelt de opvatting van de Halduskohus dat de door verzoekster verkochte goederen overeenkomstig de hierboven aangevoerde bepalingen onderworpen zijn aan accijns en dat de betaling van de accijns wordt geregeld door verordening nr. 45. De Ringkonnakohus acht het niet noodzakelijk dit standpunt te herhalen, en stelt vast dat partijen in de beroepsprocedure in zoverre geen bezwaren hebben ingebracht tegen de motivering van de uitspraak van de Halduskohus.

[Or. 14]

- 19 Voor de beslissing op het beroep is ook niet van belang of de KoMS voor de heffing van accijns op accijnsgoederen een beperking had moeten vastleggen en had moeten bepalen dat er voor de heffing van accijns op accijnsgoederen een specifiek doeleinde dient te bestaan. Het is weliswaar juist dat een rechter wanneer hij een nationale bepaling wegens onverenigbaarheid met het Unierecht niet toepast, in zijn uitspraak daarop dient te wijzen. In casu is § 8 KoMS evenwel niet in strijd met artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn aangezien daarin niet is voorzien in de heffing van accijns op accijnsgoederen, maar aan het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam de bevoegdheid wordt verleend om een accijns in te voeren. Het Unierecht bevat geen bepalingen die vastleggen door welke nationale rechtshandeling een richtlijn in nationaal recht moet worden omgezet. Overeenkomstig de eisen van § 113 PS dient een accijns niet noodzakelijkerwijs uitputtend geregeld te zijn, wanneer de verplichting om het voorwerp van de accijns te bepalen bij wet aan het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam is overgedragen. Gelet op de essentie van een plaatselijke belasting – het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam in staat te stellen de binnen de grenzen van haar autonomie plaatselijke problemen naar eigen inzicht op te lossen, teneinde de doelstellingen die dit lichaam zichzelf heeft gesteld, te bereiken – is het gerechtvaardigd om het aangeven van een specifieke doelstelling over te laten aan het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam. De regeling van § 8 KoMS is derhalve toereikend voor de vaststelling van de accijns.
- 20 (Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, omissis)
- 21 Bij de vaststelling van de accijnsverordening werd voor de heffing van deze accijns geen doeleinde vastgelegd. In de begroting van de stad was tot 25 juni 2010 geen bestemming van de accijns aangegeven. In het in casu in geding zijnde belastingtijdvak werd de begroting van de stad gewijzigd en vanaf 25 juni 2010 luidde § 91 daarvan als volgt: „De accijns wordt voor de in § 6, lid 1, van de wet inzake de organisatie van plaatselijke publiekrechtelijke lichamen genoemde dienst van het openbare personenvervoer in het gebied van de stad Tallinn geheven. De opbrengsten uit de accijns worden gericht ter beschikking gesteld

voor de uitvoering van deze doelstelling. Daarbij blijven de beoogde opbrengsten uit de accijns (150 miljoen EEK) in de begroting ongewijzigd, doch werden de uitgaven voor het openbare personenvervoer (lijnvervoer) met 30 miljoen, bovenop de eerder voor hetzelfde jaar voorziene uitgaven van meer dan 739 miljoen EEK, verhoogd.

- 22 Volgens de Ringkonnakohus diende verweerder voor het feit dat de op accijnsgoederen geheven accijns werd gebruikt voor het specifieke doeleinde, geen andere bewijzen te overleggen dan die welke voortvloeien uit de stadsbegroting. Uit de geconsolideerde begrotingsverslag van de stad Tallinn voor het begrotingsjaar 2010 (omissis) volgt dat in het jaar 2010 accijns in nagenoeg de geplande hoogte binnenkwam. Verzoekster heeft geen bewijzen overgelegd waaruit zou kunnen blijken dat de accijns niet voor het in § 91 van de begroting van de stad Tallinn voor het jaar 2010 aangevoerde doeleinde werd gebruikt. Gelet op het feit dat in de begroting voor de dienst van het openbare personenvervoer wezenlijk hogere uitgaven waren gepland dan de enkel uit de accijns binnenkomende bedragen, bestaat er geen reden om aan te nemen dat deze bedragen niet werden uitgegeven voor de doel waarvoor zij waren bestemd. De Halduskohus heeft er evenwel terecht op gewezen dat het gebruik van de uit de accijns binnenkomende bedragen niet gepaard ging met een hogere financiering van het openbare personenvervoer dan gewoonlijk, en dat de stad in de tijd waarin de accijns in overeenstemming met de bestemming werd gebruikt, ten minste ten dele de andere voor het openbare personenvervoer geplande uitgaven verminderde. Terwijl in de voor het jaar 2009 vastgestelde begroting 799 miljoen EEK voor het openbare personenvervoer ter beschikking was gesteld, was dit in het jaar 2010 na de wijziging van de begroting in totaal 769 miljoen EEK. Aangezien de stadsbegroting voor het jaar 2010 in totaal 89 % van de begroting voor het jaar 2009 bedroeg, en de in het jaar 2010 voor het openbare personenvervoer voorziene uitgaven oorspronkelijk waren geraamd op 87,7 % van de in 2009 verrichte uitgaven, stegen met de vaststelling van bestemming van de accijns de uitgaven voor het vervoer in de aanvullende begroting van de stad van 2010, terwijl de andere begrotingsuitgaven (afgezien van de uitgaven voor het openbare personenvervoer) daalden. Het betoog van verweerder dat het openbare personenvervoer bij een niet met de bestemming overeenstemmend gebruik van de accijns minder middelen zou hebben verkregen, is derhalve geloofwaardig.

[Or. 15]

- 23 Er zij op gewezen dat voor de financiering van het openbare personenvervoer uit de begroting van het plaatselijke publiekrechtelijke lichaam niet is voorzien in een vaste minimumstandaard (korte samenvatting van de wet inzake het openbare personenvervoer, omissis)

(omissis)

[Or. 16]

(omissis)

- 24 Met de heffing van accijns op accijns- en andere goederen worden geen uiteenlopende doeleinden nagestreefd. Volgens de verklaringen van verweerder had de accijns tot doel om met een via passende belastingheffing tot stand gebrachte bevordering van het openbare personenvervoer de verkeersbelasting en de nadelige gevolgen voor het milieu te verminderen. Aangezien in casu de rechtmatigheid van de indirecte belasting van accijnsgoederen in geding is, kan de rechter echter concreet nagaan of er voor de indirecte belastingheffing op accijnsgoederen een specifiek doeleinde bestaat.
- 25 De advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in zaak C-346/97 (punt 15 van de conclusie) betoogd dat de vraag of een indirecte belasting op vliegtuigbrandstof een specifiek doel van milieubescherming dient, afhankelijk is van de vraag of de structuur van de belasting zelf en meer in het bijzonder de berekening ervan is bedoeld om het gebruik van minder vervuilende motoren te stimuleren. In zaak C-437/97 heeft de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie betoogd dat de gewone doelstelling van accijns erin is gelegen middelen bij elkaar te brengen ter dekking van de algemene budgettaire behoeften van overheidsinstanties, en dat de verhoging van de inkomsten van plaatselijke publiekrechtelijke lichamen geen bijzondere doelstelling vormt ter verwezenlijking waarvan de in de richtlijn voorziene uitzondering kan worden gemaakt. Alle belastingen die een ander doel nastreven dan te voorzien in de algemene behoeften van overheidsuitgaven en die niet in strijd zijn met communautaire doelstellingen kunnen als indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden gekwalificeerd (punt 39). Het specifieke doeleinde kan zowel worden nagestreefd door het gebruik van de opbrengsten te koppelen aan de verwezenlijking van bepaalde doelen als met behulp van de structuur van de belasting, dat wil zeggen door de keuze van bepaalde modaliteiten voor de berekening van die belasting. Een dergelijke doelstelling is op zijn minst noodzakelijk. Bijgevolg moet voor de belastinginkomsten in de begroting een bestemming zijn vastgelegd of moeten deze inkomsten ter beschikking worden gesteld van een inrichting waarvan het doel is gelegen in het bereiken van deze bestemming (punt 40). In zaak C-491/03 verdedigde de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie de opvatting dat een accijns aan een specifiek doel beantwoordt wanneer zijn doel niet louter budgettair is (punt 41). Wanneer het om andere indirecte belastingen dan accijnzen gaat, kunnen de doeleinden van accijnzen, zoals de inning van fondsen die de publiekrechtelijke organen nodig hebben om de hun toevertrouwde taken uit te oefenen, niet als specifieke doeleinden worden beschouwd. Belastingen met specifieke doeleinden worden gewoonlijk aangewend om het verbruik te treffen van bepaalde goederen of diensten die sociale kosten kunnen veroorzaken of negatieve externe gevolgen mee kunnen brengen (bijvoorbeeld de voor het milieu schadelijke gevolgen van batterijen of banden. Zij worden ook geheven om bepaalde diensten van algemeen belang (zoals die welke verband houden met musea en bibliotheken) te financieren; om deze reden heeft advocaat-generaal Saggio in zijn conclusie in de

zaak C-437/97 de belastingen ter bevordering van toerisme, sport, cultuur en voorstellingen als indirecte belastingen met specifieke doeleinden gekwalificeerd (punt 42). Dergelijke belastingen zijn een middel waarvan de autoriteiten gebruik maken om het gedrag van de gebruiker te beïnvloeden, doordat zij deze ertoe aanzetten het gebruik van bepaalde goederen te vermijden, hetgeen in overeenstemming is met het doel om het buitenfiscale aspect van deze belastingen te benadrukken door ze toe te passen op afkeurenswaardige uitgaven.

- 26 In de zaak C-437/97 (punt 35) oordeelde het Hof van Justitie van de Europese Unie dat het doel van de in die zaak in geding zijnde belasting niet in de begroting was vastgelegd en dat, aangezien die belasting zowel werd geheven in toeristische gebieden als in plaatsen waar weinig of geen toerisme is, zij ook niet diende om specifiek het toerisme te bevorderen.

- 27 In het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-82/12, waarover het Hof van Justitie van de Europese Unie nog niet heeft beslist, is de vraag gesteld of met extra indirecte belastingen, naast het specifieke doeleinde, ook een fiscaal doeleinde kan worden nagestreefd, of het toelaatbaar is dat het specifieke doeleinde door andere harmoniserende belastingen kan worden bereikt en in welke rangverhouding het specifieke doeleinde en de **[Or. 17]** fiscale doelstelling moeten staan. Aangezien de aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegde vragen verschillen van de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde vragen, wordt de betekenis van artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn door een arrest in de zaak C-82/12 onvoldoende verduidelijkt.

- 28 De in het voorgaande aangehaalde rechtspraak en standpunten geven geen duidelijk antwoord op de vraag of een indirecte belasting een specifiek doeleinde in de zin van artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn heeft wanneer de belasting ter financiering van een openbare dienstverrichting – in casu de dienst van het openbare personenvervoer, welke taak voortvloeit uit de wet inzake de plaatselijke publiekrechtelijke lichamen – wordt geheven en deze openbare dienstverrichting ook gefinancierd wordt wanneer de belasting met een specifiek doeleinde niet wordt geheven, en de hoogte van de financiering van deze openbare dienstverrichting uiteindelijk niet automatisch uit de omvang van de ontvangen belasting voortvloeit, aangezien de hoogte van het voor het verrichten van deze openbare dienstverrichting ter beschikking te stellen bedrag nauwkeurig vastgelegd is, zodat, wanneer de opbrengsten uit de indirecte belasting hoger zijn, er door de overheid in dezelfde mate minder andere financiële middelen ter beschikking worden gesteld, en omgekeerd, wanneer er minder accijns binnenkomt, de stad Tallinn de andere financiële middelen voor de dienst van het openbare personenvervoer in dezelfde mate moet verhogen, waarbij het bij meer of minder inkomsten uit de accijns niettemin mogelijk is om door middel van een begrotingswijziging de hoogte van het ter beschikking te stellen geldbedrag naar de mate van de opbrengsten te wijzigen.

- 29 Ook wanneer in punt 40 van de conclusie van de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie van de Europese Unie in zaak C-437/97 de betekenis van het specifieke doeleinde van een belasting is verduidelijkt, is, naar het oordeel van de Ringkonnakohus, ook met inaanmerkingneming van de door partijen aangevoerde rechtspraak en literatuur, de aangevoerde bepaling niet eenduidig te begrijpen. Schorsing van de behandeling van de onderhavige zaak totdat het Hof van Justitie uitspraak doet in zaak C-82/12 biedt voor de beantwoording van deze vraag niet zonder meer voldoende steun.
- 30 De Ringkonnakohus is van oordeel dat de uitlegging van het in artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn genoemde begrip „specifiek doeleinde” noodzakelijk is voor de beslechting van de onderhavige bestuursrechtelijke zaak en dat het Hof van Justitie van de Europese Unie daartoe een prejudiciële vraag wordt gesteld (artikel 267, leden 1, sub a, en b, en 2, VWEU). Partijen verschillen van mening over de vraag of de accijns van de stad Tallinn een op grond van de accijnsrichtlijn toelaatbaar specifiek doeleinde heeft. Derhalve is in casu voor de beslechting van het geding van belang hoe artikel 1, lid 2, van de accijnsrichtlijn moet worden uitgelegd (citaat uit de richtlijn, omissis).
- 31 De Ringkonnakohus twijfelt niet aan het beginsel dat het specifieke doeleinde geen fiscaal doeleinde mag zijn. Tegelijk is het op zich niet verboden om met het oog op het doel van de verwezenlijking van bepaalde doelstellingen door het heffen van een indirecte belasting op accijnsgoederen inkomsten te verwerven (hetgeen immers het doel van belastingheffing is), doch is het van belang dat met de belasting een specifiek doeleinde wordt nagestreefd, dat wil zeggen een doeleinde dat niet enkel met het verwerven van inkomsten voor de begroting is verbonden. De Ringkonnakohus wenst met de prejudiciële vraag te vernemen of een doel dat betrekking heeft op de uitvoering van een concrete, wettelijk geregelde taak van het publiekrechtelijke orgaan – de dienst van het openbare personenvervoer – kan **[Or. 18]** worden aangemerkt als een specifiek doeleinde van belastingheffing. In de onderhavige zaak hief [de stad Tallinn] een extra indirecte belasting accijnsgoederen en vermeldde zij in haar begroting als bestemming van de belasting de dienst van het openbare personenvervoer. Zij stelde alle met deze belasting ontvangen middelen ter beschikking van de dienst van het openbare personenvervoer. De Ringkonnakohus wijst hier op de conclusie van de advocaat-generaal in de zaak C-491/03 (omissis). Hieruit kan worden geconcludeerd dat een specifieke doelstelling in zoverre bijvoorbeeld ook een betere organisatie van de dienst van het openbare personenvervoer kan zijn, indien dit vergezeld gaat van een vermindering van schadelijke stoffen en het algemene welzijn daardoor stijgt. De uitvoering en organisatie van openbare taken, met name op dusdanige wijze dat daardoor de wettelijke minimumstandaard kwalitatief wordt overtroffen, is zonder twijfel in het openbaar belang. Om de zaak sneller en beter te beslechten is het voor de Ringkonnakohus derhalve ook noodzakelijk om het Hof van Justitie van de Europese Unie te vragen of de dienst van het openbare personenvervoer in [het gebied van] een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam een specifiek doeleinde kan vormen.

- 32 Voor een beslechting van de zaak dient aan het Hof van Justitie van de Europese Unie ook de vraag te worden gesteld of in een geval waarin de specifieke bestemming van accijns in een stadsbegroting 25 dagen na de vaststelling van de accijnsverordening werd vastgesteld en er voorheen geen bestemming voor deze middelen was, de heffing van accijns op accijnsgoederen rechtmatig was in het tijdvak waarin niet uitdrukkelijk in een specifiek doeleinde voor het gebruik van de belastinginkomsten was voorzien.
- 33 (procedure, omissis)
- 34 (procedure, omissis)
- 35 (schorsing van de procedure, omissis)