

Sprawa C-106/10

Lidl & Companhia

przeciwko

Fazenda Pública

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Supremo Tribunal Administrativo)

Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek VAT – Podstawa opodatkowania – Podatek należny
od wytworzenia, zmontowania, dopuszczenia lub przywozu pojazdów

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system
podatku od wartości dodanej – Podstawa opodatkowania*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 78 akapit pierwszy lit. a))

Podatek od pojazdów, w którego przypadku zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty
jest bezpośrednio związane z dostawą pojazdu objętego zakresem stosowania tego podatku i
który jest uiszczany przez dostawcę tego pojazdu, wchodzi w zakres pojęcia podatków, ceł, opłat
i innych należności w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 w sprawie
wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zgodnie z tym przepisem musi być wliczany do
podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej dostawy tego pojazdu.

Kwoty zapłacone przez dostawcę tytułem owego podatku od pojazdów z powodu wytworzenia,
zmontowania, dopuszczenia lub przywozu na obszar państwa członkowskiego pojazdów objętych
obowiązkiem rejestracji w owym państwie członkowskim zostają wliczone do wartości pojazdu
będącego przedmiotem dostawy. Nabywca pojazdu podlegający omawianemu podatkowi od
pojazdów uiszczonemu przez dostawcę tego pojazdu płaci za wcześniejszą transakcję dokonaną
przez tego podatnika.

(por. pkt 34, 37, 42; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 28 lipca 2011 r.(*)

Podatki – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek VAT – Podstawa opodatkowania – Podatek należny
od wytworzenia, zmontowania, dopuszczenia lub przywozu pojazdów

W sprawie C-106/10

mając za przedmiot wnioski o wydanie, na mocy art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 27 stycznia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lutego 2010 r., w postępowaniu:

Lidl & Companhia

przeciwko

Fazenda Pública,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: D. Šváby (sprawozdawca), prezes izby, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 maja 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Lidl & Companhia przez M. Lourença oraz I. Ramosa, advogados,
 - w imieniu Fazenda Pública przez N. Severina, advogado,
 - w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa i R. Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso, działającego w charakterze pełnomocnika,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 78 akapit pierwszy lit. a) i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1 i sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60).

2 Niniejszy wniosek złożono w ramach sporu pomiędzy Lidl & Companhia i Fazenda Pública (skarbem państwa) w przedmiocie wliczania do podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) kwoty portugalskiego imposto sobre veículos (podatku od pojazdów zwanego dalej „podatkiem ISV”) związanego z nabyciem dwóch pojazdów od portugalskiej spółki dokonującej przywozu pojazdów samochodowych.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

4 Artykuł 78 akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;

[...]”.

5 Artykuł 79 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy przewiduje:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przebiegowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony”.

6 Artykuł 83 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzględniane, zgodnie z rozdziałem 2, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego”.

Uregulowania krajowe

Uregulowania dotyczące podatku VAT

7 Artykuł 16 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA”) stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla ust. 2, podstawa opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu odpowiada zapłacie otrzymanej lub która zostanie otrzymana w zamian od nabywcy, odbiorcy lub osoby trzeciej.

[...]

5. Do podstawy opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług podlegających

opodatkowaniu wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego podatku VAT;

[...]

6. Do podstawy opodatkowania wskazanej w poprzednim ustępie nie wlicza się następujących elementów:

[...]

c) kwot uiszczonych w imieniu i na rachunek nabywcy towarów lub odbiorcy usług odpowiednio zakسیgowanych przez podatnika na koncie osoby trzeciej;

[...].

8 Artykuł 17 CIVA stanowi:

„1. Podstawa opodatkowania przywożonych towarów odpowiada wartości celnej określonej zgodnie z obowiązującymi przepisami Unii Europejskiej.

2. Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy, o ile nie zostały wliczone do niej wcześniej:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności należne przed przywozem lub w związku z nim, z wyjątkiem samego podatku VAT do pobrania;

[...].

9 Artykuł 17 Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (systemu podatku VAT mającego zastosowanie do transakcji wewnątrzwspólnotowych) brzmi następująco:

„1. Artykuł 16 CIVA dotyczący dostawy towarów stosuje się na identycznych warunkach przy obliczaniu podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

[...]

3. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów objętych akcyzą lub podatkiem od pojazdów do podstawy opodatkowania wlicza się te podatki, nawet jeżeli nie są one obliczane w tym samym czasie”.

Uregulowania dotyczące podatku ISV

10 Código do imposto sobre veículos (kodeks podatku od pojazdów, zwany dalej „CISV”) opublikowany jako załącznik do ustawy nr 22-A/2007 z dnia 29 czerwca 2007 r. (*Diário da República* I nr 124 z dnia 29 czerwca 2007 r.) wszedł w życie w dniu 1 lipca 2007 r.

11 Artykuł 3 ust. 1 CISV stanowi:

„Do zapłaty podatku zobowiązani są określani w niniejszym kodeksie autoryzowani dealerzy, uznani dealerzy i osoby prywatne wprowadzające do obrotu pojazdy podlegające opodatkowaniu, czyli osoby, na które wystawiane jest zgłoszenie celne pojazdów lub uzupełniające zgłoszenie celne pojazdów”.

12 Artyku? 5 CISV brzmi nast?puj?co:

„1. Zdarzeniami powoduj?cymi powstanie obowi?zku podatkowego s?: wytworzenie, zmontowanie, dopuszczenie lub przywóz na obszar kraju pojazdów obj?tych obowi?zkiem rejestracji w Portugalii.

2. Zdarzeniami powoduj?cymi powstanie obowi?zku podatkowego s? równie?:

a) przydzielenie nowych i ostatecznych numerów rejestracyjnych w nast?pstwie dobrowolnego wykre?lenia z krajowej ewidencji numerów rejestracyjnych po??czonego ze zwrotem podatku lub z ka?d? inn? ulg? podatkow?;

[...]

d) obecno?? pojazdu na obszarze kraju z naruszeniem przepisów niniejszego kodeksu.

3. U?yte w niniejszym kodeksie okre?lenia oznaczaj?:

a) »dopuszczenie« – wjazd na obszar kraju pojazdu pochodz?cego z innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii Europejskiej lub dopuszczonego do swobodnego obrotu w tym pa?stwie;

b) »przywóz« – wjazd na obszar kraju pojazdu pochodz?cego z pa?stwa trzeciego

[...]”.

13 Zgodnie z art. 6 ust. 1 CISV podatek ISV staje si? wymagalny w chwili wprowadzenia na rynek, a mianowicie:

„a) z chwil? wyst?pienia z wnioskiem o wprowadzenie na rynek przez autoryzowanych dealerów i uznanych dealerów;

b) z chwil? przedstawienia zg?oszenia celnego pojazdów lub zg?oszenia uzupe?niaj?cego pojazdów przez osoby prywatne”.

14 Artyku? 16 CISV okre?la osob? prywatn? jako „ka?dego podatnika dokonuj?cego dopuszczenia lub przywozu nowych lub u?ywanych pojazdów podlegaj?cych opodatkowaniu w celu zaspokojenia swych w?asn?ch potrzeb transportowych”.

15 Zgodnie z art. 27 ust. 3 CISV organy odpowiedzialne za rejestrowanie nie mog? zgodzi? si? na rejestracj? pojazdów, je?eli nie zostanie im przedstawiony dowód zap?aty, w szczególno?ci podatek ISV, je?eli jest on nale?ny.

16 Na podstawie art. 58 ust. 1 CISV zatytu?owanego „Przeniesienie miejsca zamieszkania” pojazdy w posiadaniu osób przenosz?cych ich miejsce zamieszkania do Portugalii z innego pa?stwa cz?onkowskiego Unii lub z pa?stwa trzeciego s? zwolnione z zap?aty podatku ISV.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

17 W dniu 28 wrze?nia 2007 r. Lidl & Companhia naby?a dwa pojazdy samochodowe. Na rachunkach wystawionych przez dostawc? i zap?aconych przez to przedsi?biorstwo wyszczególniona by?a cena podstawowa, podatek ISV i inne wydatki. Podatek VAT w wysoko?ci 21% zosta? zastosowany do ca?kowitej kwoty.

18 W dniu 25 stycznia 2008 r. Lidl & Companhia wyst?pi?a z wnioskiem o ponowne

rozpoznanie sprawy w zakresie obliczenia podatku VAT odpowiadaj?cego dwóm wspomnianym rachunkom o kwotach podatku VAT wynosz?cych odpowiednio 8601,23 EUR i 4554,33 EUR. W dniu 7 kwietnia 2008 r. naczelnik s?u?b finansów regionu Sintra 1 oddali? wniosek, wydaj?c postanowienie, które dor?czono zainteresowanej.

19 Po oddaleniu przez Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra [s?du administracyjnego i podatkowego w Sintra] skargi na decyzj? w sprawie podatku VAT wniesionej przez Lidl & Companhia wnios?a ona odwo?anie do Supremo Tribunal Administrativo [najwy?szego s?du administracyjnego]. Skar??ca podnios?a przed Supremo Tribunal Administrativo, i? przyj?cie w orzeczeniu Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra tezy, zgodnie z któr? podatek ISV obliczony i zap?acony przy przywozie pojazdów samochodowych na obszar kraju musi by? uwzgl?dniany przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatku VAT, stanowi naruszenie art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA i art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112. Lidl & Companhia twierdzi, ?e chocia? nie jest ona zobowi?zana do zap?aty podatku ISV ci???cego na zakupionych przez ni? samochodach, podatek ten zosta? na ni? przerzucony i spowodowa? zap?at? nadmiernej kwoty podatku VAT, o której zwrot wnosi.

20 Ministério Público (prokurator) przy s?dzie krajowym uwa?a, ?e podatek ISV jest podatkiem jednofazowym, który p?aci si? tylko raz, z tytu?u pierwszego wprowadzenia pojazdu na rynek portugalski, z chwil? wydania pierwszej rejestracji w Portugalii. W tym wzgl?dzie podniós? on, i? podatek, w którego przypadku zdarzeniem powoduj?cym powstanie obowi?zku zap?aty jest wprowadzenie pojazdu na rynek portugalski, z chwil? wydania pierwszej rejestracji w Portugalii ma cechy analogiczne do „op?aty rejestracyjnej” b?d?cej przedmiotem wyroku z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C?98/05 De Danske Bilimportører, Zb.Orz. s. I?4945. W konsekwencji Ministério Público domaga si? wyst?pienia do Trybuna?u z odes?aniem prejudycjalnym.

21 Wobec ??da? skar??cej i Ministério Público, Supremo Tribunal Administrativo – mimo i? uwa?a ?e wliczanie podatku ISV do podstawy opodatkowania podatkiem VAT nie narusza prawa Unii – postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem:

„Czy art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 w zwi?zku z art. 79 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie temu, by w ramach wewn?trzwnotowych transakcji nabycia do podstawy opodatkowania podatkiem VAT wliczana by?a kwota podatku od pojazdów, ustanowionego w ustawie nr 22-A/2007 z dnia 29 czerwca 2007 r.?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalno?ci

22 Rz?d portugalski kwestionuje w swych uwagach dopuszczalno?? niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

23 Rz?d portugalski twierdzi w szczególno?ci, i? wniosek nie zawiera wystarczaj?co dok?adnych informacji przede wszystkim w odniesieniu do charakteru transakcji b?d?cej przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, dostawy towaru lub nabycia wewn?trzwnotowego, nast?pnie w odniesieniu do sposobu, w jaki Lidl & Companhia op?aci?a podatek ISV i zaskar?ony podatek VAT, i wreszcie w odniesieniu do zwi?zku pomi?dzy post?powaniem przed s?dem krajowym i przepisami, o których interpretacje wniesiono.

24 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach post?powania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyra?nym rozdziale zada? s?dów krajowych i Trybuna?u, ocena stanu faktycznego sprawy oraz wyk?adnia i zastosowanie prawa

krajowego nale?? wy??cznie do s?du krajowego. Tak samo jedynie do s?du krajowego, przed którym zawis? sp?r i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za przysz?y wyrok, nale?y – przy uwzgl?dnieniu okoliczno?ci konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezb?dne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pyta?, które zadaje Trybuna?owi. W konsekwencji, je?li zadane pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia (zob. wyrok z dnia 26 maja 2011 r. w sprawach po??czonych od C?165/09 do C?167/09 Stichting Natuur en Milieu i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W zwi?zku z powy?szym pytania dotycz?ce wyk?adni prawa Unii korzystaj? z domniemania istotnego znaczenia dla sprawy. Odrzucenie przez Trybuna? wniosku s?du krajowego jest mo?liwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wnioskowano, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed s?dem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które s? konieczne do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytania, które zosta?y mu przedstawione (zob. wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie C?225/09 Jakubowska, Zb.Orz. s. I?12329, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Tymczasem nale?y stwierdzi?, ?e postanowienie odsy?aj?ce opisuje w sposób wystarczaj?cy ramy prawne i stan faktyczny sporu przed s?dem krajowym i ?e podane przez s?d krajowy informacje pozwalaj? na ustalenie zakresu zadanych pyta?. Ponadto Trybuna? nie mo?e podwa?a? zakwalifikowania przez s?d krajowy w tocz?cym si? przed nim post?powaniu transakcji jako wewn?trzsp?lnotowego nabycia ani uznania w sposób dorozumiany, ?e skar??ca przed s?dem krajowym zap?aci?a podatek VAT od kwoty podatku ISV i ?e domaga si? jego zwrotu. W ?wietle zawartego w art. 83 dyrektywy 2006/112 odes?ania do jej art. 73 i nast. wyk?adania art. 78 i 79 rzeczonej dyrektywy ma ka?dym razie istotne znaczenie dla rozstrzygni?cia sporu przed s?dem krajowym niezale?nie od tego, czy transakcja b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym stanowi dostaw? towarów lub nabycie wewn?trzsp?lnotowe.

27 Z powy?szego wynika, ?e wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

28 W zadanym pytaniu s?d krajowy stara si? w istocie ustali?, czy podatek taki jak podatek ISV nale?y wlicza? do podstawy opodatkowania podatkiem VAT jako podatek, c?o, op?at? lub inn? nale?no?? w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 lub przeciwnie – czy nale?y wy??czy? go z podstawy opodatkowania na mocy art. 79 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy.

29 Tytu?em wst?pu nale?y zaznaczy?, ?e zgodnie z art. 83 dyrektywy 2006/112 w przypadku wewn?trzsp?lnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzgl?dniane, zgodnie z art. 73–82 tej dyrektywy, w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego.

30 Artyku? 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 112/2006 przewiduje dok?adniej, i? podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wyj?tkiem samego podatku VAT, wlicza si? do podstawy opodatkowania.

31 Artyku? 79 akapit pierwszy lit. c) wspominatej dyrektywy przewiduje, i? z podstawy opodatkowania wy??czone s? kwoty otrzymane przez podatnika od nabywcy lub us?ugobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub us?ugobiorcy, a

zaksięgowanych przez podatnika na koncie przebiegowym.

32 W celu ustalenia, czy podatek taki jak podatek ISV należy wliczać do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, czy też przeciwnie – jest on z niej wyłączone, należy określić po pierwsze, czy wchodzi on w zakres pojęcia podatków, ceł, opłat i innych należności w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 i po drugie, czy jest on objęty wyjątkiem przewidzianym w art. 79 akapit pierwszy lit. c) tej dyrektywy.

33 Co się tyczy po pierwsze art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112, Trybunał wyjaśni, że aby podatki, cła, opłaty i inne należności mogły wchodzić do podstawy wymiaru podatku VAT, nawet jeżeli nie stanowi one wartości dodanej ani gospodarczego świadczenia wzajemnego z tytułu dostawy towarów, powinny wykazywać bezpośredni związek z tą dostawą (wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-433/09 Komisja przeciwko Austrii, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym zakresie z orzecznictwa wynika że aspektem decydującym o wliczeniu danej opłaty do wartości dostarczanego towaru jest to, czy sprzedawca uiścił ją w swoim imieniu i na swój rachunek. Jeżeli tak, to zapłata uwzględniana w celu obliczenia podstawy opodatkowania musi zasadniczo obejmować kwotę tej opłaty (zob. podobnie wyrok z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-228/09 Komisja przeciwko Polsce, pkt 40).

35 W niniejszej sprawie zgodnie z art. 3 ust. 1 CISV do zapłaty podatku ISV są zobowiązani autoryzowani dealerzy, uznani dealerzy i osoby prywatne wprowadzające do obrotu pojazdy podlegające opodatkowaniu, czyli osoby, na które wystawiane jest zgłoszenie celne pojazdów lub uzupełniające zgłoszenie celne pojazdów. Tymczasem jeżeli chodzi o osoby prywatne określone w art. 16 CISV, wydaje się iż – tak jak podniosła Republika Portugalii na rozprawie – są one jedynie podatnikami rezydualnymi.

36 Należy zatem stwierdzić zasadniczo, że wydatki z tytułu podatku ISV nie zostały poniesione w imieniu nabywcy pojazdu, lecz przez dostawcę rzeczoności pojazdu w rozumieniu art. 73 dyrektywy 2006/112, w wyniku czego pomiędzy dokonanej przez niego transakcji dostawy i podatkiem zaistniał bezpośredni związek.

37 Podobnie należy zaznaczyć, że pomimo iż o dostawie nie wspomina się wyraźnie jako o zdarzeniu powodującym powstanie obowiązania zapłaty podatku ISV, to z art. 5 ust. 1 CISV wynika, że wszystkimi zdarzeniami powodującymi powstanie zobowiązania zapłaty tego podatku są transakcje dokonywane wcześniej i bądź też cząści transakcji dostawy. Kwoty zapłacone przez dostawcę tytułem podatku ISV z powodu wytworzenia, zmontowania, dopuszczenia lub przywozu na obszar Portugalii pojazdów objętych obowiązkiem rejestracji w Portugalii zostają zatem włączone do wartości pojazdu bądź czego przedmiotem dostawy, tak jak twierdzi Republika Portugalii. Czyni to, nabywca pojazdu podlegającego podatkowi ISV uiszczonemu przez dostawcę tego pojazdu płaconemu za wcześniej transakcją dokonanej przez tego podatnika.

38 Ponadto w przeciwieństwie do sytuacji, jaka wystąpiła w przypadku opłaty bądź czego przedmiotem sprawy, w której zapadł ww. wyrok w sprawie De Danske Bilimportører, pomiędzy podatkiem ISV i rejestracją nie da się stwierdzić istnienia żadnego bezpośredniego związku prawnego. Można w szczególności zaznaczyć, że CISV przewiduje wiele sytuacji, w których podatek ISV nie jest należny w przypadku, gdy dochodzi do rejestracji pojazdu wchodzącego w jego zakres stosowania. Jest tak w szczególności w przypadku zwolnienia na podstawie art. 58 ust. 1 CISV dla pojazdów w posiadaniu osób przenoszących swoje miejsce zamieszkania do Portugalii. W tym zakresie znaczenie ma także okoliczność, iż zarówno zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty podatku, jak również wymagalność podatku ISV poprzedzają rejestrację, co wynika z art. 27 CISV, zgodnie z którym pojazd podlegający podatkowi może

został zarejestrowany jedynie po zapłaconiu związanych z nim podatków i ceł.

39 Podatek taki jak podatek ISV należy zatem uważać za bezpośrednio związany z dostawą pojazdów objętych jego zakresem stosowania i w konsekwencji wliczać go do podstawy opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112.

40 Po drugie, jeżeli chodzi o art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112, nie można skutecznie podnosić, iż wydatki autoryzowanego dealera lub uznanego dealera z tytułu podatku ISV zostały poniesione w imieniu nabywcy danego pojazdu i na jego rachunek. W tym względzie wystarczy stwierdzić, jak wynika z pkt 35 niniejszego wyroku, że osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku ISV są dostawcy pojazdów, a nie ich nabywcy (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 48).

41 W konsekwencji podatek taki jak podatek ISV nie może być wyliczony z podstawy opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112.

42 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że podatek taki jak podatek ISV będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w którego przypadku zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty jest bezpośrednio związane z dostawą pojazdu objętego zakresem stosowania tego podatku i który jest uiszczany przez dostawcę tego pojazdu, wchodzi w zakres pojęcia podatków, ceł, opłat i innych należności w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 i zgodnie z tym przepisem musi być wliczany do podstawy opodatkowania podatkiem VAT dostawy tego pojazdu.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Podatek taki jak imposto sobre veículos (podatek od pojazdów) będzie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w którego przypadku zdarzenie powodujące powstanie obowiązku zapłaty jest bezpośrednio związane z dostawą pojazdu objętego zakresem stosowania tego podatku i który jest uiszczany przez dostawcę tego pojazdu, wchodzi w zakres pojęcia podatków, ceł, opłat i innych należności w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zgodnie z tym przepisem musi być wliczany do podstawy opodatkowania podatkiem VAT dostawy tego pojazdu.**

Podpisy

* – Język postępowania: portugalski.