

Byla C-106/10

Lidl & Companhia

prieš

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – PVM – Apmokestinamoji vertė – Mokestis, mokamas už transporto priemonių pagaminimą, surinkimą, leidimą įvežti ar importuoti“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamoji vertė

(Tarybos direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktas)

Transporto priemonių mokestis, apmokestinimo kuriuo momentas yra tiesiogiai susijęs su transporto priemonės, patenkančios į šio mokesčio taikymo sritį, tiekimu ir kurį sumoka šios transporto priemonės tiekėjas, patenka į sritį „mokesčiai, muitai ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 d. 1 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, ir taikant šią nuostatą turi būti atsižvelgiama į šios transporto priemonės tiekimą apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM.

Tiekėjo sumokėtos šio transporto priemonių mokesčio sumos d. 1 transporto priemonių pagaminimo, surinkimo, leidimo įvežti ar importo į valstybės narės teritoriją, kuri registracija šioje valstybėje narėje yra privaloma, patenka į tiekiamos transporto priemonės vertę. Tad šiuo transporto priemonių mokesčiu, kurį savo vardu ir savo sąskaita sumokėjo tiekėjas, apmokestinamos transporto priemonės pirkėjas atlygina už išankstinį šio apmokestinamojo asmens atliktą veiksmą.

(žr. 34, 37, 42 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (septintoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. liepos 28 d.(*)

„Apmokestinimas – Direktyva 2006/112/EB – PVM – Apmokestinamoji vertė – Mokestis, mokamas už transporto priemonių pagaminimą, surinkimą, leidimą įvežti ar importuoti“

dėl 2010 m. sausio 27 d. *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. vasario 25 d., pagal 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lidl & Companhia

prieš

Fazenda Pública,

dalyvaujant

Ministério Público,

TEISINGUMO TEISMAS (septintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Šváby (pranešėjas), teisėjai G. Arestis ir J. Malenovský, generalinis advokatas V. Trstenjak,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. gegužės 5 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Lidl & Companhia*, atstovaujamos *advogados* M. Lourenço ir I. Ramos,
- *Fazenda Pública*, atstovaujamos *advogado* N. Severino,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Fernandes ir R. Lares,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1 ir klaidų ištaisymas OL L 335 2007, p. 60) 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkto ir 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Lidl & Companhia* ir *Fazenda Pública* (Valstybės įždas) dėl transporto priemonių mokesčio (*imposto sobre veículos*, toliau – ISV), susijusio su dviem transporto priemonių įsigijimu iš Portugalijos bendrovės, importuojančios motorines transporto priemones, įtraukimo į apmokestinamąjį vertę, nuo kurios apskaičiuojamas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?s aktai

3 Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nustatyta:

„Preki? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?ias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už preki? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

4 Šios direktyvos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte nurodyta:

„Apmokestinamoji vert? apima:

a) mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM“.

5 Tos pa?ios direktyvos 79 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vert? neapima:

<...>

c) sum?, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje ?rašytos ? tarpin?s?skait?.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktišk? pirmosios pastraipos c punkte nurodyt? išlaid? ?rodymus ir negali atskaityti PVM, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas.“

6 Direktyvos 2006/112 83 straipsnyje nustatyta:

„?sigyjjant prekes Bendrijos viduje, apmokestinamoji vert? nustatoma atsižvelgiant ? tuos pa?ius veiksnius, kurie pagal 2 skyriaus nuostatas naudojami nustatant t? pa?i? preki? tiekimo atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje apmokestinam?j? vert?. <...>“

Nacionalin?s teis?s aktai

PVM reglamentuojantys teis?s aktai

7 Prid?tin?s vert?s mokes?io kodekso (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, toliau – CIVA) 16 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant 2 dalies nuostat?, apmokestinamo preki? tiekimo ir paslaug? teikimo apmokestinamoji vert? atitinka atlygio, gauto ar kuris turi b?ti gautas iš pirk?jo, gav?jo ar tre?iojo asmens, vert?.

<...>

5. Apmokestinamo preki? tiekimo ir paslaug? teikimo apmokestinamoji vert? apima:

a) mokes?ius, muitus ir rinkliavas, išskyrus pat? [PVM];

<...>

6. Ankstesnėje dalyje nurodyta apmokestinamoji vertė neapima:

<...>

c) sumų, sumokėtų prekių pirkėjo ar paslaugų gavėjo vardu ir sąskaita, mokesčių mokėtojo tinkamai registruotų trečiųjų asmenų sąskaita;

<...>“

8 CIVA 17 straipsnyje nurodyta:

„1. Importuojamų prekių apmokestinamoji vertė atitinka muitinę vertę, nustatytą pagal galiojančias Europos Sąjungos nuostatas.

2. Apmokestinamoji vertė apima, jeigu jie dar nebuvo įskaityti:

a) mokesčius, maitus ir rinkliavas, kurie turi būti sumokėti prieš importuojant ar importuojant, išskyrus privalomą sumokėti [PVM];

<...>.“

9 PVM schemos sandoriams Bendrijos viduje (*Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*) 17 straipsnyje numatyta:

„1. CIVA 16 straipsnio nuostatos dėl prekių tiekimo tokiais pačiais sąlygomis taikomos apskaituojant prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinamąją vertę.

<...>

3. Jeigu Bendrijos viduje įsigijamos prekės apmokestinamos akcizais ar transporto priemonių mokesčiu, apmokestinamoji vertė apima šiuos mokesčius, net jeigu jie nėra apskaituojami tuo pačiu metu.“

ISV reglamentuojantys teisės aktai

10 Transporto priemonių mokesčio kodeksas (*Código do imposto sobre veículos*), paskelbtas 2007 m. birželio 29 d. Įstatymo Nr. 22-A/2007 (*Diário da República* I, Nr. 124, 2007 m. birželio 29 d., toliau – CISV) priede, įsigaliojo 2007 m. liepos 1 d.

11 CISV 3 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Asmenys, privalantys sumokėti mokestį, yra galiojantieji platintojai, pripažinti platintojai ir privatūs asmenys, kaip jie apibrėžti šiame kodekse, kurie pateikia naudoti apmokestinamas transporto priemones, t. y. asmenys, kurių vardu išduota transporto priemonių muitinės deklaracija ar papildoma transporto priemonių deklaracija.“

12 CISV 5 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinimo mokesčiu momentas yra transporto priemonių, kurios turi būti registruotos Portugalijoje, pagaminimas, surinkimas, leidimas vežti ar importas į nacionalinę teritoriją.

2. Apmokestinimo mokesčių momentas taip pat yra:

a) naujo ir galutinio registracijos numerio suteikimas, savanoriškai išbraukus iš nacionalinės registracijos ir sugrąžinus mokestį ar bet koki kitą mokesčių lengvatą;

<...>

d) transporto priemonės buvimas nacionalinėje teritorijoje pažeidžiant šio kodekso nuostatas.

3. Šiame kodekse vartojamos šios sąvokos:

a) „leidimas vežti“ – transporto priemonės, kurios kilmės šalis yra kita Europos Sąjungos valstybė narė arba kuri toje valstybėje yra laisvoje apyvartoje, vežimas į nacionalinę teritoriją;

b) „importas“ – transporto priemonės, kurios kilmės šalis yra trečioji valstybė, vežimas į nacionalinę teritoriją.

<...>.

13 Pagal CISV 6 straipsnio 1 dalį prievolė sumokėti ISV atsiranda pateikus naudoti, tai yra:

a) valdymui pateikti ir pripažintiems platintojams pateikus prašymą pateikti naudoti;

b) pateikus transporto priemonės muitinės deklaraciją ar privatiems asmenims pateikus papildomą transporto priemonės deklaraciją.

14 CISV 16 straipsnyje privatus asmuo apibrėžtas kaip „bet kuris apmokestinamasis asmuo, vežantis ar importuojantis naujas ar naudotas apmokestinamas transporto priemonės, kurio pagrindinis tikslas – patenkinti savo paties transporto poreikius.“

15 Pagal CISV 27 straipsnio 3 dalį už registravimą atsakingos valdžios institucijos negali sutikti registruoti transporto priemonės, nepateikus, be kita ko, rodymų, kad sumokėtas ISV, jei šis mokestis privalo būti sumokėtas.

16 Taikant CISV 58 straipsnio 1 dalį „Gyvenamosios vietos pakeitimas“, asmenų, persikeliančių gyventi į Portugaliją iš kitos Sąjungos valstybės narės ar trečiosios valstybės, turimos transporto priemonės ISV neapmokestinamos.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

17 2007 m. rugsėjo 28 d. *Lidl & Companhia* įsigijo dvi motorines transporto priemonės. Tiekėjo išduotose ir šios įmonės apmokėtose sąskaitose fakturose nurodyta bazinė kaina, ISV ir įvairios išlaidos. Nuo visos sumos pritaikytas 21 % dydžio PVM.

18 2008 m. sausio 25 d. *Lidl & Companhia* pateikė administracinį skundą dėl minėtose sąskaitose fakturose nurodyto PVM apskaičiavimo, kuriose PVM sumos atitinkamai siekė 8 601,23 EUR ir 4 554,33 EUR. 2008 m. balandžio 7 d. Sintros regiono finansų tarnybos Nr. 1 direktorius atmetė šį skundą nutartimi, apie kurį pranešta suinteresuotam asmeniui.

19 Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra visiškai atmetus *Lidl & Companhia* pateiktą skundą dėl PVM apskaičiavimo, pastaroji kreipėsi į Supremo Tribunal Administrativo. Šiame teisme ieškovas teigia, jog Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra sprendimas, kuriuo patvirtinamas teiginys, kad į nacionalinę teritoriją importuojant transporto priemonės apskaičiuotas ir sumokėtas ISV turi būti trauktas apskaičiuojant apmokestinamąjį vertę, nuo

kurios apskaičiuojamas PVM, pažeidžia CIVA 16 straipsnio 6 dalies c punkto ir Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkto nuostatas. Lidl & Companhia tvirtina, kad nors ji nėra ISV, kuriuo apmokestinami jos įsigyti automobiliai, mokėtoja, šis mokestis jai buvo priskaičiuotas ir dėl to buvo sumokėta per didelį PVM suma, kurios permokė ji prašo grąžinti.

20 *Ministério Público* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme teigia, kad ISV yra „vienkartinis“ mokestis, kuris mokamas tik vieną kartą, kai transporto priemonę pirmą kartą pateikiama Portugalijos rinkai, pirmą kartą registruojant Portugalijoje. Šiuo aspektu ji tvirtina, kad šis mokestis, apmokestinimo kuriuo momentas yra transporto priemonės pateikimas Portugalijos rinkai, pirmą kartą registruojant Portugalijoje, turi požymių, analogiškų „registracijos mokesčiui“, dėl kurio buvo priimtas 2006 m. birželio 1 d. Sprendimas *De Danske Bilimportører* (C-98/05, Rink. p. I-4945). Todėl ji prašo Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

21 Atsižvelgdamas į ieškovų pagrindinį byloje ir *Ministério Público* reikalavimus, tačiau vis dėlto manydamas, kad ISV įtraukus į apmokestinamąjį vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, Sąjungos teisė nepažeidžiama, *Supremo Tribunal Administrativo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 <...> 78 straipsnio 1 dalies a punktas, skaitomas kartu su 79 straipsnio 1 dalies c punktu, turi būti aiškinamas taip, kad, vykdant įsigijimo Bendrijos viduje sandorius, į apmokestinamąjį vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, negalima įtraukti transporto priemonių mokesčio, nustatyto 2007 m. birželio 29 d. įstatymu Nr. 22/A/2007?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl priimtinumų

22 Portugalijos vyriausybė savo pastabose ginėja šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą.

23 Pirmiausia ji tvirtina, kad jame nepateikiama pakankamai patikslinimų, visų pirma dėl sandorio pagrindinį byloje pobūdžio – prekės tiekimo ar įsigijimo Bendrijos viduje, vėliau dėl būdo, kaip *Lidl & Companhia* sumokėjo ISV ir ginėjimą PVM, ir galiausiai dėl ryšio, esančio tarp ginčo pagrindinį byloje ir nuostatų, kurias prašoma išaiškinti.

24 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusio teismo praktiką, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam procesui, pagrįstam aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, pagrindinį byloje nagrinėjimą faktinių aplinkybių konstatavimas bei vertinimas ir nacionalinės teisės aiškinimas bei taikymas priklauso tik nacionalinio teismo kompetencijai. Taip pat tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi vertinti Teisingumo Teismui pateiktą klausimą reikalingumą ir svarbą. Todėl iš esmės, jei pateikiami klausimai susiję su Sąjungos teisės išaiškinimu, Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą (žr. 2011 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Stichting Natuur en Milieu ir kt.*, C-165/09–C-167/09, Rink. p. I-0000, 47 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

25 Darytina išvada, kad su S?jungos teise susijusiems prejudiciniams klausimams taikoma svarbumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateikt? prašym? galima atmesti tik tada, jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti S?jungos teis? visiškai nesusij?s su pagrindin?s bylos faktais ar dalyku, kai problema yra hipotetin? arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktin?s aplinkyb?s ar teisiniai pagrindai, kad jis gal?t? naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus (žr. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Jakubowska*, C?225/09, Rink. p. I?0000, 28 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

26 Ta?iau reikia konstatuoti, kad sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pakankamai aprašytos pagrindin?s bylos teisin?s ir faktin?s aplinkyb?s ir kad remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nurodyta informacija galima nustatyti pateikt? klausim? apimt?. Be to, Teisingumo Teismas turi neabejoti nei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prejudiciniame klausime atliktu sandorio, nagrin?jamo pagrindin?je byloje, vertinimu kaip ?sigijimo Bendrijos viduje, nei numanomu svarstymu, kad ieškov? pagrindin?je byloje sumok?jo PVM nuo ISV sumos ir kad reikalauja j? gr?žinti. Atsižvelgiant ? Direktyvos 2006/112 83 straipsnyje pateikiam? nuorod? ? 73 straipsn? ir po jo d?stomus straipsnius, šios direktyvos 78 ir 79 straipsni? išaiškinimas bet kuriuo atveju yra reikšmingas siekiant išspr?sti gin?? pagrindin?je byloje, neatsižvelgiant ? tai, ar sandoris, nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra preki? tiekimas, ar ?sigijimas Bendrijos viduje.

27 Darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra priimtinas.

D?l esm?s

28 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar toks mokestis, kaip antai ISV, turi b?ti ?trauktas ? apmokestinam?j? vert?, nuo kurios apskai?iuojamas PVM, kaip mokestis, muitas ar rinkliava, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt?, ar, priešingai, neturi b?ti ?trauktas ? ši? apmokestinam?j? vert? pagal šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkt?.

29 Vis? pirma reikia pažym?ti, kad pagal Direktyvos 2006/112 83 straipsn?, kalbant apie preki? ?sigijim? Bendrijos viduje, apmokestinam?j? vert? sudaro tie patys elementai, kurie pagal šios direktyvos 73–82 straipsnius naudojami nustatyti t? pa?i? preki?, tiekiam? valstyb?s nar?s teritorijoje, apmokestinam?j? vert?.

30 Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkte konkre?iau numatyta, kad preki? tiekimo apmokestinamoji vert? apima mokes?ius, muitas ir rinkliavas, išskyrus pat? PVM.

31 Šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte numatyta, kad ? apmokestinam?j? vert? ne?traukiamos sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas ?sigijusio asmens išlaidoms, patirtoms pastarojo vardu ir s?skaita, padengti ir kurios jo apskaitoje ?rašytos ? tarpin? s?skait?.

32 Siekiant nustatyti, ar toks mokestis, kaip antai ISV, turi b?ti ?trauktas ? apmokestinam?j? vert?, nuo kurios apskai?iuojamas PVM, ar, priešingai, ? j? ne?trauktas, reikia nustatyti, pirma, ar jis patenka ? s?vok? „mokes?iai, muitas ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt?, ir, antra, ar jam taikoma išimtis, numatyta šios direktyvos 79 straipsnio pirmos pastraipos c punkte.

33 Kalbant, pirma, apie Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt?, Teisingumo Teismas nurod?, kad tam, jog mokes?iai, muitas ir rinkliavos gal?t? patekti ? apmokestinam?j? vert?, nuo kurios apskai?iuojamas PVM, net ir tada, kai jie neturi prid?tin?s

vert?s ir nesudaro ekonominio atlygio u? prek? tiekim?, jie turi b?ti tiesiogiai susij? su ?iuo tiekimu (2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Komisija prieš Austrij?*, C?433/09, 34 punktas ir nurodyta teismo praktika).

34 ?iuo aspektu iš teismo praktikos matyti, kad klausimas, ar transporto priemon?s tiek?jas sumok?jo mokest? savo vardu ir savo paties s?skaita, yra esminis aspektas sprendžiant, ar mokestis turi b?ti ?traukiamas ? tiekiamos prek?s vert?, ir, jeigu taip yra, atlygis, ? kur? atsižvelgiama apskai?iuojant apmokestinam?j? vert?, iš esm?s turi apimti aptariamo mokes?io sum? (šiuo klausimu žr. 2010 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Lenkij?*, C?228/09, 40 punkt?).

35 Šiuo atveju pagal CISV 3 straipsnio 1 dal? asmenys, privalantys sumok?ti ISV, yra ?galiotieji platintojai, pripažinti platintojai ir privat?s asmenys, kurie pateikia naudoti apmokestinamas transporto priemones, tai yra asmenys, kuri? vardu išduodama transporto priemoni? muitin?s deklaracija ar papildoma transporto priemoni? deklaracija. Ta?iau, kalbant apie priva?ius asmenis, kaip jie apibr?žti CISV 16 straipsnyje, atrodo, kad jie yra tik lik? apmokestinamieji asmenys, kaip tai per pos?d? patvirtino Portugalijos Respublika.

36 Tod?l reikia konstatuoti, kad iš esm?s išlaidos, sumok?tos kaip ISV, yra patirtos ne transporto priemon?s pirk?jo, bet šios transporto priemon?s tiek?jo vardu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsn?, esant tiesioginiam ryšiui tarp pastarojo ?vykdyto tiekimo sandorio ir šio mokes?io.

37 Tuo pa?iu klausimu reikia pabr?žti, kad, nepaisant to, jog n?ra aiškiai pamin?ta, kad tiekimas laikomas apmokestinimo ISV pagrindu, iš CISV 5 straipsnio 1 dalies matyti, kad visi apmokestinimo šiuo mokes?iu momentai yra veiksmai, atliekami ankstesniame etape ir sudarantys tiekimo sandorio dal?. Tod?l tiek?jo sumok?tos ISV sumos d?l transporto priemoni?, kurios turi b?ti ?registruotos Portugalijoje, pagaminimo, surinkimo, leidimo ?vežti ar importo ? Portugalijos teritorij? patenka ? tiekiamos transporto priemon?s vert?, kaip tai patvirtino Portugalijos Respublika. Taigi ISV, kur? sumok?jo šios transporto priemon?s tiek?jas, apmokestinamos transporto priemon?s pirk?jas atlygina u? išankstin? šio apmokestinamojo asmens atlikt? veiksm?.

38 Beje, negali b?ti nustatytas joks tiesioginis teisinis ryšys tarp ISV ir registracijos, priešingai nei buvo atitinkamo mokes?io, d?l kurio priimtas nurodytas Sprendimas *De Danske Bilimportører*, atveju. Iš ties? galima pažym?ti, be kita ko, kad CISV numatyta keletas atvej?, kuriais ISV neturi b?ti mokamas, net jei transporto priemon?, patenkanti ? jo taikymo srit?, registruojama. Tai ypa? pasakytina apie asmen?, persikelian?i? gyventi ? Portugalij?, turim? transporto priemoni? atleidim? nuo mokes?io, taikant CISV 58 straipsnio 1 dal?. Šiuo atveju taip pat reikšminga aplinkyb?, kad tiek apmokestinimo momentas, tiek pareiga sumok?ti ISV yra ankstesni nei registracija, kaip tai matyti iš CISV 27 straipsnio, pagal kur? apmokestinama transporto priemon? gali b?ti ?registruota tik tada, jei sumok?ti visi priklausantys mokes?iai ir muitai.

39 Tod?l toks mokestis, kaip antai ISV, turi b?ti laikomas tiesiogiai susijusiu su transporto priemoni?, patenkan?i? ? jo taikymo srit?, tiekimu ir ?traukiamas ? apmokestinam?j? vert?, nuo kurios apskai?iuojamas PVM, taikant Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punkt?.

40 Antra, kalbant apie Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą, pažymėtina, jog negali būti pagrįstai teigiama, kad galioto platintojo ar pripažinto platintojo ISV išlaidos yra patirtos atitinkamos transporto priemonės pirkėjo vardu ir sąskaita. Dėl to pakanka konstatuoti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 35 punkto, asmenys, privalantys sumokėti ISV, yra transporto priemonių tiekėjai, o ne jų pirkėjai (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Austriją* 48 punktą).

41 Todėl toks mokestis, kaip antai ISV, negali būti neįtrauktas į apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio pirmos pastraipos c punktą.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad toks mokestis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinjamas ISV, apmokestinimo kuriuo momentas yra tiesiogiai susijęs su transporto priemonės, patenkančios į šio mokesčio taikymo sritį, tiekimu ir kurį sumoka šios transporto priemonės tiekėjas, patenka į sąvoką „mokesčiai, muitai ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, ir taikant šią nuostatą turi būti įtrauktas į šios transporto priemonės tiekimo apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (septintoji kolegija) nusprendžia:

Toks mokestis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinjamas transporto priemonių mokestis (imposto sobre veículos), apmokestinimo kuriuo momentas yra tiesiogiai susijęs su transporto priemonės, patenkančios į šio mokesčio taikymo sritį, tiekimu ir kurį sumoka šios transporto priemonės tiekėjas, patenka į sąvoką „mokesčiai, muitai ir rinkliavos“, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 78 straipsnio pirmos pastraipos a punktą, ir taikant šią nuostatą turi būti įtrauktas į šios transporto priemonės tiekimo apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM.

Parašai.

*Proceso kalba: portugalų.