

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 28ης Ιουλίου 2011 *

Στην υπόθεση C-106/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 25 Φεβρουαρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Lidl & Companhia

κατά

Fazenda Pública,

παρισταμένου του:

Ministério Público,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. Šnábý (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

γενική εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: A. Impellizzeri, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 5ης Μαΐου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Lidl & Companhia, εκπροσωπούμενη από τους M. Lourenço και I. Ramos, advogados,
- το Fazenda Pública, εκπροσωπούμενο από τον N. Severino, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Fernandes και R. Laïres,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η υπό κρίση αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2007, L 335, σ. 60).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Lidl & Companhia και του Fazenda Pública (Δημόσιου Ταμείου), με αντικείμενο τον συνυπολογισμό στη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) του τέλους επί των μηχανοκίνητων οχημάτων (imposto sobre veículos, στο εξής: ISV), σε σχέση με δύο αυτοκίνητα που αγοράστηκαν από πορτογαλική εταιρία η οποία εισάγει αυτοκίνητα οχήματα.

Το νομικό πλαίσιο

Η ρύθμιση του δικαίου της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

- 4 Το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ».

5 Το άρθρο 79 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου τα ακόλουθα:

[...]

- γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή το λήπτη, για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.

Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δικαιολογήσει το πραγματικό ποσό των εξόδων που αναγράφονται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', και δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ, στον οποίο ενδεχομένως έχουν υποβληθεί.»

6 Το άρθρο 83 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από τα ίδια στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου για την παράδοση στο έδαφος του κράτους μέλους των ιδίων αγαθών σύμφωνα με το κεφάλαιο 2. [...]»

Η εθνική ρύθμιση

Η ρύθμιση σχετικά με τον ΦΠΑ

- 7 Το άρθρο 16 του κώδικα περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, στο εξής: CIVA) ορίζει τα εξής:

«1. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2, η βάση επιβολής του ΦΠΑ για τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών αντιστοιχεί στην αξία της αντιπαροχής, την οποία κατέβαλε ή πρόκειται να καταβάλει ο αγοραστής, ο αποδέκτης ή τρίτο πρόσωπο.

[...]

5. Στη βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνονται, όσον αφορά τις φορολογητέες παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ίδιο τον [ΦΠΑ].

[...]

6. Στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, δεν περιλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία:

[...]

- c) τα ποσά τα οποία καταβάλλονται στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή των αγαθών ή του αποδέκτη των υπηρεσιών και έχουν καταχωριστεί δεόντως στους λογαριασμούς εξόδων του υποκειμένου στον φόρο·

[...]».

- 8 Το άρθρο 17 του CIVA προβλέπει τα εξής:

«1. Η βάση επιβολής του ΦΠΑ για τα εισαγόμενα αγαθά αντιστοιχεί στη δασμολογητέα αξία, η οποία καθορίζεται με βάση τους ισχύοντες κανόνες του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

2. Στη βάση επιβολής του ΦΠΑ περιλαμβάνονται, στο μέτρο που δεν έχουν ήδη συνυπολογιστεί, τα ακόλουθα στοιχεία:

- a) τέλη, δασμοί, εισφορές και φόροι που οφείλονται πριν από την εισαγωγή ή λόγω αυτής, με εξαίρεση τον καταβλητέο [ΦΠΑ].

[...]».

- 9 Το άρθρο 17 του συστήματος ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) έχει ως εξής:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 16 του CIVA σχετικά με τις παραδόσεις αγαθών ισχύουν, υπό τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις, και για τον καθορισμό της βάσης επιβολής στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών.

[...]

3. Στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών που υπόκεινται είτε σε ειδικούς φόρους καταναλώσεως είτε στο τέλος επί των μηχανοκίνητων οχημάτων, στη βάση επιβολής περιλαμβάνονται αυτοί οι φόροι ή το τέλος, ακόμη και αν δεν βεβαιώνονται ταυτοχρόνως.»

Η ρύθμιση σχετικά με το τέλος επί των μηχανοκίνητων οχημάτων

¹⁰ Ο κώδικας περί τέλους επί των μηχανοκίνητων οχημάτων (Código do imposto sobre veículos), ο οποίος δημοσιεύθηκε ως παράρτημα του νόμου 22-A/2007, της 29ης Ιουνίου 2007 (*Diário da República* I, αριθ. 124, στο εξής: CISV), τέθηκε σε ισχύ από 1ης Ιουλίου 2007.

¹¹ Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του CISV ορίζει τα εξής:

«Υπόχρεοι για την καταβολή του [ISV] είναι οι εγκεκριμένοι και οι αναγνωρισμένοι αντιπρόσωποι, καθώς και οι ιδιώτες, όπως ορίζονται στον παρόντα κώδικα, που θέτουν στην κατανάλωση φορολογητέα οχήματα, ήτοι τα πρόσωπα στο όνομα των οποίων γίνεται η τελωνειακή διασάφηση ή η συμπληρωματική δήλωση για τα οικεία οχήματα.»

¹² Το άρθρο 5 του CISV έχει ως εξής:

«1. Γενεσιουργό αιτία του [ISV] συνιστά η κατασκευή, συναρμολόγηση, εισέλευση ή εισαγωγή στην εθνική επικράτεια αυτοκινήτων, των οποίων η ταξινόμηση στην Πορτογαλία είναι υποχρεωτική.

2. Γενεσιουργό αιτία του [ISV] συνιστά επίσης:

- a) η χορήγηση νέου και οριστικού αριθμού ταξινομήσεως κατόπιν εκούσιας διαγραφής της εθνικής ταξινομήσεως, συνοδευομένης από επιστροφή του τέλους ή από οποιοδήποτε άλλο φορολογικό πλεονέκτημα·

[...]

- d) η παρουσία του οχήματος στην εθνική επικράτεια κατά παράβαση των διατάξεων του παρόντος κώδικα.

3. Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως::

- a) “εισέλευση”, η είσοδος στην εθνική επικράτεια οχήματος που προέρχεται από κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή βρισκόταν σε ελεύθερη κυκλοφορία σε αυτό το κράτος μέλος·
- b) “εισαγωγή”, η είσοδος στην εθνική επικράτεια οχήματος προερχόμενου από τρίτη χώρα.

[...]»

- ¹³ Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του CISV, το ISV καθίσταται απαιτητό κατά τον χρόνο της διαθέσεως του οχήματος στην κατανάλωση, ήτοι:

«a) κατά τον χρόνο υποβολής, από τους εγκεκριμένους και τους αναγνωρισμένους αντιπροσώπους, της αιτήσεως για διάθεση στην κατανάλωση·

- b) κατά τον χρόνο της τελωνειακής του διασαφήσεως ή της υποβολής της συμπληρωματικής δηλώσεως από τους ιδιώτες.»
- 14 Το άρθρο 16 του CISV ορίζει ως ιδιώτη «κάθε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος εισέρχεται στην εθνική επικράτεια με φορολογητέο όχημα ή το εισάγει σε αυτήν, είτε πρόκειται για καινούριο αυτοκίνητο είτε για μεταχειρισμένο, με κύριο σκοπό να καλύψει τις προσωπικές του ανάγκες μεταφοράς».
- 15 Κατά το άρθρο 27, παράγραφος 3, του CISV, οι αρμόδιες αρχές δεν προχωρούν στην ταξινόμηση του οχήματος αν δεν αποδεικνύεται ότι έχει καταβληθεί, μεταξύ άλλων, το ISV, εφόσον οφειλόταν.
- 16 Το άρθρο 58, παράγραφος 1, του CISV, υπό τον τίτλο «Μεταφορά της κατοικίας», προβλέπει απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής του ISV για τα οχήματα που βρίσκονται στην κατοχή προσώπων τα οποία μεταφέρουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία είτε από άλλο κράτος μέλος της Ένωσης είτε από τρίτη χώρα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 17 Στις 28 Σεπτεμβρίου 2007, η Lidl & Companhia απέκτησε δύο αυτοκίνητα οχήματα. Τα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε ο προμηθευτής και εξοφλήθηκαν από την εν λόγω επιχείρηση περιελάμβαναν την αρχική τιμή, τον ISV και διάφορα άλλα έξοδα. Επί του συνολικού ποσού εφαρμόστηκε συντελεστής ΦΠΑ 21 %.
- 18 Στις 25 Ιανουαρίου 2008, η Lidl & Companhia υπέβαλε αίτηση θεραπείας κατά της πράξεως βεβαιώσεως του ΦΠΑ ο οποίος χρεώθηκε επί των δύο προαναφερθέντων τιμολογίων και αντιστοιχούσε σε ποσά ύψους 8 601,23 ευρώ και 4 554,33 ευρώ αντιστοίχως. Στις 7 Απριλίου 2008, ο διευθυντής της οικονομικής υπηρεσίας της Περιφέρειας Sintra 1 απέρριψε την ως άνω αίτηση θεραπείας, με διοικητική απόφαση που κοινοποιήθηκε στον ενδιαφερόμενο.

- 19 Αφού το Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra απέρριψε στο σύνολό της την ένδικη προσφυγή της Lidl & Companhia κατά της πράξεως βεβαιώσεως του ΦΠΑ, η εταιρία άσκησε αναίρεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η αναιρεσείουσα υποστήριξε ότι η απόφαση του Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 16, παράγραφος 6, στοιχείο γ', του CIVA και 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112, καθόσον το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δέχθηκε ότι το ISV, το οποίο χρεώνεται και εξοφλείται κατά την εισαγωγή αυτοκινήτων οχημάτων στην εθνική επικράτεια, πρέπει να περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ. Η Lidl & Companhia ισχυρίζεται ότι, μολονότι η ίδια δεν είναι υπόχρεη για την καταβολή του ISV επί των αυτοκινήτων που αγόρασε, το τέλος αυτό της μετακυλίστηκε, με συνέπεια την καταβολή επιπλέον ΦΠΑ, του οποίου ζητεί την επιστροφή.
- 20 Ο εισαγγελέας (Ministério Público) του αιτούντος δικαστηρίου θεωρεί ότι το ISV είναι «μονοφασικό» τέλος το οποίο καταβάλλεται άπαξ, όταν το όχημα τίθεται για πρώτη φορά στην κατανάλωση εντός της πορτογαλικής αγοράς, δηλαδή κατά τον χρόνο της πρώτης ταξινομήσεως στην Πορτογαλία. Συναφώς, ισχυρίζεται ότι το τέλος, του οποίου γενεσιουργός αιτία είναι η είσοδος του οχήματος στην πορτογαλική αγορά κατά τον χρόνο της πρώτης του ταξινομήσεως στην Πορτογαλία, έχει χαρακτηριστικά ανάλογα προς το «τέλος ταξινομήσεως», το οποίο αποτελούσε το αντικείμενο της αποφάσεως της 1ης Ιουνίου 2006, C-98/05, De Danske Bilimportører (Συλλογή 2006, σ. I-4945). Κατά συνέπεια, ζήτησε να υποβληθεί στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 21 Λαμβάνοντας υπόψη τα αιτήματα τόσο της αναιρεσείουσας της κύριας δίκης όσο και του Ministério Público, αλλά εκτιμώντας, πάντως, ότι ο συνυπολογισμός του ISV στη βάση επιβολής του ΦΠΑ δεν παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 78, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το άρθρο 79, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK [...] την έννοια ότι, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, δεν επιτρέπεται ο συνυπολογισμός του τέλους επί των μηχανοκίνητων οχημάτων που θεσπίστηκε με τον νόμο 22-A/2007, της 29ης Ιουνίου 2007, στη βάση επιβολής του ΦΠΑ;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Επί του παραδεκτού

- ²² Η Πορτογαλική Κυβέρνηση αμφισβητεί, με τις παρατηρήσεις της, το παραδεκτό της υπό κρίση αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως.
- ²³ Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν περιέχει επαρκείς διευκρινίσεις, κατ' αρχάς, ως προς τη φύση της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεως, δηλαδή αν πρόκειται για παράδοση αγαθού ή για ενδοκοινοτική απόκτηση, στη συνέχεια, ως προς τον τρόπο με τον οποίο η Lidl & Companhia επιβαρύνθηκε με το ISV και τον επίδικο ΦΠΑ και, τέλος, ως προς τη σύνδεση μεταξύ της διαφοράς της κύριας δίκης και των διατάξεων των οποίων ζητείται η ερμηνεία.
- ²⁴ Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η οποία στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, η διαπίστωση και η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης εμπίπτουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή, όπως και η ερμηνεία και εφαρμογή του εθνικού δικαίου. Ομοίως, αποκείται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της δικαστικής αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υποθέσεως, αν τα ερωτήματα που υποβάλλει στο Δικαστήριο είναι αναγκαία και κρίσιμα. Επομένως, εφόσον τα υποβαλλόμενα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να αποφανθεί (βλ. απόφαση της 26ης Μαΐου 2011, C-165/09 έως C-167/09, Stichting Natuur en Milieu κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-4599, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 25 Επομένως, υπέρ των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν το δίκαιο της Ενώσεως ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Η απόρριψη αιτήσεως εθνικού δικαστηρίου είναι δυνατή μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ενώσεως, η οποία ζητείται, ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, ακόμη, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβληθέντα ερωτήματα (βλ. απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, C-225/09, Jakubowska, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου περιγράφει επαρκώς το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης και ότι τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό του περιεχομένου των υποβληθέντων ερωτημάτων. Επιπλέον, δεν συντρέχει λόγος να αμφισβητήσει το Δικαστήριο ούτε τον απορρέοντα από το προδικαστικό ερώτημα χαρακτηρισμό, εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης πράξεως ως ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών ούτε τη σιωπηρή παραδοχή ότι η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης επιβαρύνθηκε με τον ΦΠΑ επί του ποσού του ISV και ζητεί την επιστροφή του. Λαμβανομένου υπόψη ότι το άρθρο 83 της οδηγίας 2006/112 παραπέμπει στα άρθρα 73 επ. της εν λόγω οδηγίας, η ερμηνεία των άρθρων 78 και 79 της οδηγίας αυτής είναι, εν πάση περιπτώσει, κρίσιμη για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, ανεξαρτήτως αν η επίμαχη πράξη συνιστά παράδοση αγαθού ή ενδοκοινοτική απόκτηση.
- 27 Ως εκ τούτου, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

- 28 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσία, να διευκρινιστεί αν επιβάρυνση όπως το ISV πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του ΦΠΑ ως τέλος, δικαίωμα, εισφορά ή φόρος κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο

α', της οδηγίας 2006/112 ή, αντιθέτως, να αποκλειστεί από την εν λόγω βάση επιβολής δυνάμει του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας.

- 29 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 83 της οδηγίας 2006/112, όταν πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η βάση επιβολής του ΦΠΑ αποτελείται από τα ίδια στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με τα άρθρα 73 έως 82 της ίδιας οδηγίας, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου όσον αφορά την παράδοση στο έδαφος του κράτους μέλους των ιδίων αγαθών.
- 30 Το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει, ειδικότερα, ότι, για τις παραδόσεις αγαθών, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής τα τέλη, τα δικαιώματα, οι εισφορές και οι φόροι, με εξαίρεση τον ίδιο τον ΦΠΑ.
- 31 Το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι αποκλείονται από τη βάση επιβολής τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή τον λήπτη, για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.
- 32 Προκειμένου να διαπιστωθεί αν τέλος όπως το ISV πρέπει να συνυπολογιστεί στη βάση επιβολής του ΦΠΑ ή, αντιθέτως, να αποκλειστεί από αυτήν, πρέπει να εξεταστεί, αφενός, αν εμπίπτει στα «τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόρους» κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και, αφετέρου, αν τυγχάνει εφαρμογής η εξαίρεση την οποία προβλέπει το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της εν λόγω οδηγίας.
- 33 Όσον αφορά, πρώτον, το άρθρο 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι για να μπορούν τα τέλη, τα δικαιώματα, οι εισφορές και οι φόροι να περιληφθούν στη βάση επιβολής του ΦΠΑ, έστω και αν δεν δημιουργούν προστιθέμενη αξία και δεν αποτελούν την οικονομική αντιπαροχή για την παράδοση του αγαθού, πρέπει να συνδέονται άμεσα με την παράδοση αυτή (βλ.

απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2010, C-433/09, Επιτροπή κατά Αυστρίας, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 34 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι το ζήτημα αν ο προμηθευτής του οχήματος κατέβαλε το τέλος στο όνομά του και για λογαριασμό του αποτελεί στοιχείο αποφασιστικής σημασίας για τον συνυπολογισμό του στην αξία του παραδοθέντος αγαθού και, αν αυτό πράγματι συμβαίνει, η αντιπαροχή η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ πρέπει, κατ' αρχήν, να περιλαμβάνει το ποσό του επίμαχου τέλους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 20ής Μαΐου 2010, C-228/09, Επιτροπή κατά Πολωνίας, σκέψη 40).
- 35 Εν προκειμένω, κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, του CISV, υπόχρεοι για την καταβολή του ISV είναι οι εγκεκριμένοι και οι αναγνωρισμένοι αντιπρόσωποι, καθώς και οι ιδιώτες, που θέτουν στην κατανάλωση φορολογητέα οχήματα, ήτοι τα πρόσωπα στο όνομα των οποίων γίνεται η τελωνειακή διασάφηση ή η συμπληρωματική δήλωση για τα οικεία οχήματα. Όσον αφορά, πάντως, τους ιδιώτες όπως ορίζονται στο άρθρο 16 του CISV, πρόκειται, κατά τα φαινόμενα, για μεμονωμένες περιπτώσεις υποκειμένων στον φόρο, όπως υποστήριξε και η Πορτογαλική Δημοκρατία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.
- 36 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, κατ' αρχήν, το ποσό του ISV δεν καταβάλλεται στο όνομα του αποκτώντος το όχημα, αλλά από τον προμηθευτή του κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας 2006/112, με συνέπεια να θεμελιώνεται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παραδόσεως την οποία πραγματοποιεί ο προμηθευτής και του επίμαχου τέλους.
- 37 Υπό την ίδια έννοια, υπογραμμίζεται ότι, μολονότι δεν γίνεται ρητή μνεία της παραδόσεως ως γενεσιουργού αιτίας του ISV, εντούτοις από το άρθρο 5, παράγραφος 1, του CISV προκύπτει ότι όλες οι πράξεις που συνιστούν γενεσιουργό αιτία του τέλους αυτού αφορούν τις εισροές και αποτελούν μέρος της πράξεως της παραδόσεως του αγαθού. Επομένως, το ISV το οποίο κατέβαλε ο προμηθευτής, λόγω της κατασκευής, της συναρμολογήσεως, της εισελεύσεως ή της εισαγωγής στο πορτογαλικό έδαφος οχημάτων των οποίων η ταξινόμηση στην Πορτογαλία είναι υποχρεωτική, ενσωματώνεται στην αξία του παραδοθέντος οχήματος, όπως ισχυρίστηκε και η Πορτογαλική

Δημοκρατία. Κατ' αυτόν τον τρόπο, ο αποκτών το όχημα για το οποίο οφειλόταν το ISV που εξοφλήθηκε από τον προμηθευτή του καταβάλλει αμοιβή για μια πράξη που έγινε σε προγενέστερο στάδιο από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο.

- 38 Επιπλέον, δεν θεμελιώνεται άμεσος νομικός σύνδεσμος μεταξύ του ISV και της πράξεως της ταξινομήσεως, αντιθέτως προς την περίπτωση του τέλους στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση De Danske Bilimportører. Πράγματι, επισημαίνεται ιδίως ότι ο CISV προβλέπει διάφορες περιπτώσεις στις οποίες δεν οφείλεται ISV, έστω και αν πραγματοποιείται ταξινόμηση οχήματος εμπίπτοντος στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω κώδικα. Αυτό ισχύει ιδίως όσον αφορά την απαλλαγή, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 58, παράγραφος 1, του CISV, των οχημάτων που βρίσκονται στην κατοχή προσώπων τα οποία μεταφέρουν την κατοικία τους στην Πορτογαλία. Κρίσιμο είναι επίσης, συναφώς, το γεγονός ότι τόσο η γενεσιουργός αιτία του ISV όσο και ο χρόνος κατά τον οποίο καθίσταται απαιτητό είναι προγενέστερα της πράξεως της ταξινομήσεως, όπως προκύπτει από το άρθρο 27 του CISV, που ορίζει ότι τα φορολογητέα οχήματα ταξινομούνται μόνο εφόσον έχουν εξοφληθεί όλοι οι σχετικοί φόροι και τα τέλη.
- 39 Επομένως, τέλη όπως το ISV πρέπει να θεωρούνται άμεσα συνδεδεμένα με την παράδοση των οχημάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του και, ως εκ τούτου, να συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112.
- 40 Όσον αφορά, δεύτερον, το άρθρο 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112, δεν είναι δυνατό να υποστηριχθεί βασίμως ότι τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται λόγω του ISV ο εγκεκριμένος αντιπρόσωπος ή ο αναγνωρισμένος αντιπρόσωπος καταβάλλονται στο όνομα και για λογαριασμό του αποκτώντος το οικείο όχημα. Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως, υπόχρεοι για την καταβολή του ISV είναι οι προμηθευτές των οχημάτων και όχι οι αποκτώντες αυτά (βλ., κατ' αναλογία, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας, σκέψη 48).

- 41 Επομένως, τέλη όπως το ISV δεν πρέπει να αποκλείονται από τη βάση επιβολής του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 79, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112.
- 42 Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω σκέψεις, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τέλη όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ISV, του οποίου η γενεσιουργός αιτία συνδέεται άμεσα με την παράδοση οχήματος εμπίπτοντος στο πεδίο εφαρμογής του τέλους αυτού και το οποίο καταβάλλεται από τον προμηθευτή του οικείου οχήματος, αποτελούν «τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόρο[υς]» κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 και πρέπει, κατ' εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως, να συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ της παραδόσεως του ως άνω οχήματος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Εθνικό τέλος όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης τέλος επί των μηχανοκίνητων οχημάτων (*imposto sobre veículos*), του οποίου η γενεσιουργός αιτία συνδέεται άμεσα με την παράδοση οχήματος εμπίπτοντος στο πεδίο εφαρμογής του τέλους αυτού και το οποίο καταβάλλεται από τον προμηθευτή του οικείου οχήματος, περιλαμβάνεται στα «τέλη, δικαιώματα,

εισφορές και φόρ[ους]» κατά την έννοια του άρθρου 78, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και πρέπει, κατ'εφαρμογήν της εν λόγω διατάξεως, να συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας της παραδόσεως του οχήματος αυτού.

(υπογραφές)