

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

3. září 2014(\*)

„řízení o předložné otázce – DPH – Šestá směrnice 77/388/EHS – článek 11 část C odst. 1 první pododstavec – Písemný úrok – Snížení základu daně – Uskutečnění dvou plnění týkajících se téhož zboží – Dodání zboží – Automobily prodávané prostřednictvím leasingu, které byly vráceny vlastníkovi a znovu prodány v dražbě – Zneužití práva“

Ve věci C-589/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předložné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) ze dne 10. prosince 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 14. prosince 2012, v řízení

### **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

proti

**GMAC UK plc,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. prosince 2013,

s ohledem na vyjádření předložena:

- za GMAC UK plc R. Cordarou, QC,
- za vládu Spojeného království J. Beeko, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s K. Lasokem, QC,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Cordewenerem, jakož i C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předložné otázce se týká výkladu čl. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z prodané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a společností GMAC UK plc (dále jen „GMAC“) ve věci částky podléhající dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za dodání, které společnost GMAC uskutečnila při plnění leasingových smluv na motorová vozidla.

## Právní rámec

### *Unijní právo*

3 Článek 11 část A šesté směrnice, týkající se základu DPH v tuzemsku, stanovil:

„1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb [...], vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]“.

4 Článek 11 část C šesté směrnice, týkající se různých ustanovení, v odst. 1 uvádí:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

Členské státy se mohou nicméně odchýlit od tohoto pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

### *Právo Spojeného království*

5 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že právní úprava, která provedla čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice, zahrnovala dvě série ustanovení. První se použila v případě snížení protiplnění, druhá se použila v případě úplného nebo částečného nezaplacení a přiznávala možnost snížení daně ve formě odpisu nedobytné pohledávky.

Vnitrostátní ustanovení týkající se snížení protiplnění

6 Tato ustanovení se od roku 1995 nacházela v pravidle 38 ve spojení s pravidlem 24 nařízení z roku 1995 o úřetování a registraci pro účely DPH (VAT Regulations 1995). Stanovila, že v případě snížení protiplnění za dodání zahrnující částku DPH musí osoba povinná k dani upravit vyúčtování DPH tak, že částku dotčené DPH zapíše jako zápornou položku. Za tímto účelem se snížení protiplnění přiználo pouze tehdy, jestliže bylo prokázáno na základě dobropisu nebo jiného dokladu s podobným účinkem. Rovnocenná pravidla se uplatňovala v období let 1990 až 1995.

Vnitrostátní ustanovení týkající se nedobytné pohledávky

7 Ohledn? dodání uskute?n?ných v období od 2. ?íjna 1978 do 26. ?ervence 1990 bylo možné provést odpis nedobytné pohledávky podle „starého systému“. V p?ípad? dodání uskute?n?ných v období od 1. dubna 1989 do 19. b?ezna 1997 mohly být podávány žádosti o odpis podle „nového systému“. B?hem období, kdy se tyto dv? úpravy p?ekrývaly, tj. od 1. dubna 1989 do 26. ?ervence 1990, mohla být žádost podána podle jednoho ?i druhého systému.

– Starý systém

8 Starý systém byl zaveden oddílem 12 finan?ního zákona z roku 1978 (Finance Act 1978) a op?tovn? upraven v oddíle 22 zákona o dani z p?idané hodnoty z roku 1983 (Value Added Tax Act 1983, dále jen „VATA 1983“).

9 Oddíl 22 VATA 1983 stanoví:

„(1) Jestliže

(a) osoba dodala zboží nebo poskytla služby vým?nou za pen?žní protipln?ní a vyú?tovala a zaplatila da? za toto dodání nebo službu; a pokud

(b) se osoba povinná zaplatit dlužnou ?ástku protipln?ní stala insolventní,

potom má s výhradou p?ípadu uvedeného v pododdílu 2 a ustanovení pododdílu 3 níže první uvedená osoba na základ? žádosti p?edložené ke Commissioners nárok na vrácení DPH p?ipadající na nezaplacenou ?ástku.

(2) Nárok na vrácení podle tohoto oddílu se p?iznává pouze v p?ípad?, že

(a) byla prokázána ?ástka pohledávky v rámci insolven?ního ?ízení a že ?ástka takto prokázaná odpovídá dlužné ?ástce protipln?ní sníženého o ?ástku uvedenou v žádosti;

(b) hodnota dodání nep?ekra?uje jeho hodnotu na volném trhu a

(c) pokud jde o dodání zboží, nebylo vlastnické právo k tomuto zboží p?evedeno na osobu, která byla jeho p?íjemcem [...].“

10 Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, podle oddílu 22 VATA 1983 se osoba pro ú?ely tohoto oddílu považovala za insolventní, pokud bylo na její majetek vyhlášeno úpadkové ?ízení nebo pokud soud vydal usnesení o správ? jejího majetku v rámci úpadkového ?ízení. Spole?nost byla insolventní, pokud byla v dobrovolné nebo nucené likvidaci a „za okolností, kdy spole?nost nebyla schopna splácet své dluhy“.

– Nový systém

11 Oddíl 11 finan?ního zákona z roku 1990 (Finance Act 1990) zavedl nový systém a zrušil starý systém pro dodání uskute?n?ná po 26. ?ervenci 1990.

12 Nový systém se použil na dodání následující po 1. dubnu 1989. Tento systém byl znovu upraven v oddílu 36 zákona z roku 1994 o dani z p?idané hodnoty (Value Added Tax Act 1994), který zn?l takto:

„1) Pododdíl 2) níže se použije, jestliže:

- a) osoba dodala zboží nebo poskytla služby výměnou za peněžní protiplnění a vyúčtovala a zaplatila daň za toto dodání nebo službu;
- b) protihodnota za dodání nebo její část byla v jejím účetnictví odepsána jako nedobytná pohledávka a
- c) uplynulo období [...] šesti měsíců [nahrazující období dvou let v ustanovení oddílu 11 finančního zákona z roku 1990] (od data plnění).

2) s výhradou následujících ustanovení tohoto oddílu a pravidel z nich vyplývajících má osoba na základě žádosti předložené Commissioners nárok na vrácení částky DPH připadající na nezaplacenou částku.

[...]

4) Nárok na vrácení podle pododdílu 2) výše se přiznává pouze v případě, že

- a) hodnota plnění nepřesahuje jeho obvyklou hodnotu, a
- b) pokud jde o dodání zboží, nebylo vlastnické právo k tomuto zboží převedeno na osobu, která byla jeho příjemcem, nebo na osobu, které vzniká nárok na základě skutečnosti související s první uvedenou osobou.

[...]"

Nařízení z roku 1992 o dani z přidané hodnoty z automobilů

13 Spojené království Velké Británie a Severního Irsku umožnilo odpůty DPH při prodeji ojetých vozidel za podmínek, jež byly v podstatě totožné s pravidly v pozdějších právních úpravách, mezi nimi i nařízení z roku 1992 o dani z přidané hodnoty z automobilů [Value Added Tax (Cars) Order 1992, dále jen „Cars Order“].

14 V souladu s pravidlem 8 Cars Order se v případě, že prodejce motorových vozidel prodal ojeté motorové vozidlo, DPH účtovala ze zdanitelného základu odpovídajícího marži prodejce.

15 Pravidlo 4 Cars Order nicméně stanovilo zvláštní úpravu pro případ opětovného prodeje vozidel, které prodejce získal zpět:

„(1) Za dodání zboží ani poskytnutí služeb se nepovažují níže uvedená plnění:

- (a) Prodej ojetého motorového vozidla osobou, která ho získala zpět do držby na základě finanční dohody, pokud je motorové vozidlo v tomtéž stavu, v němž se nacházelo, když bylo získáno zpět do držby [...]"

### **Spor v povodním řízení a pedbžné otázky**

16 Společnost GMAC je osobou povinnou k dani pro účely DPH, která se zabývá zejména splátkovým prodejem motorových vozidel.

17 V rámci těchto prodejů si spotřebitel vybere u prodejce vozidlo a požádá jej o poskytnutí zvláštního financování. Spotřebitel je nato nasměrován k některé leasingové společnosti, jako je například společnost GMAC. Pokud dojde k dohodě těchto stran, prodá prodejce automobil leasingové společnosti, která následně poskytne toto motorové vozidlo konečnému spotřebiteli na základě „leasingové smlouvy“.

18 Prodej těchto vozidel prostřednictvím prodejce společnosti GMAC podléhal základní sazbě DPH. Dodání vozidel společností GMAC konečným zákazníkům podle leasingových smluv podléhalo rovněž základní sazbě DPH. V případě, že se nájemce dostal do platební neschopnosti, získala společnost GMAC vozidlo zpět a prodala jej v dražbě. Výtěžek z prodeje byl započítán oproti zůstatku měsíčních splátek dlužnému nájemcem.

19 Dodání motorového vozidla v rámci leasingové smlouvy se pro účely DPH považovalo za dodání zboží. DPH se stala splatnou dodáním vozidla společností GMAC konečným zákazníkům za celkovou dlužnou částku s výjimkou finančních nákladů. Pokud toto vozidlo následně opouští leasingová společnost a bylo prodáno v dražbě, nebyl tento prodej v dražbě považován v souladu s pravidlem 4 Cars Order za dodání zboží ani za poskytnutí služeb.

20 Commissioners vždy připouštěli, že v případě ukončení leasingové smlouvy na motorové vozidlo dohodou, které má za následek jeho opouštěný prodej, se použije pravidlo 38 VAT Regulations 1995, což má za následek, že společnost GMAC musela být považována za subjekt, který uskutečnil plnění z leasingu za protiplnění snížené o výtěžek z opouštěného prodeje. Až do rozhodnutí High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ve věci C&E Commissioners v GMAC (2004) nicméně nebylo možné použít tentýž režim v případě, že nájemce byl v úpadku a vozidlo bylo společností GMAC získáno zpět a opouštěně prodáno v dražbě.

21 Od vydání tohoto rozhodnutí se pravidlo 38 VAT Regulations 1995 uplatní rovněž v případě úpadku nájemce a opouštěného prodeje vozidla v dražbě společností GMAC. High Court of Justice měl rovněž za to, že se použije i Cars Order, takže společnost GMAC nemusí platit DPH z výtěžku prodeje v dražbě. Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že společné použití těchto ustanovení vede k „efektu mrtvé váhy“, na základě kterého je dlužná částka DPH na konci zúčtování nižší než částka, ke které by se dospělo, kdyby byla šestá směrnice provedena správně.

22 Společnost GMAC tedy zahájila nové řízení, které se týkalo i období let 1978 až 1997, přičemž v plném rozsahu vycházela z přímého úřinku šesté směrnice. Její požadavky se nyní týkají části protiplnění za dodání motorového vozidla zákazníkovi, který nezaplátil z důvodu svého úpadku. Tato částka nepředstavuje snížení ceny ve smyslu čl. 11 odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice. Jedná se o částečné nezaplacení ve smyslu tohoto ustanovení, tedy o nedobytnou pohledávku.

23 Dopisem ze dne 20. února 2006 tak společnost GMAC požádala o odpis nedobytné pohledávky za období let 1978 až 1997, která vznikla v důsledku zrušení leasingových smluv na motorová vozidla, uzavřených se zákazníky, z důvodu nezaplacení sjednané kupní ceny. Commissioners tuto žádost zamítli rozhodnutím ze dne 18. července 2006.

24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) vyhověl žalobě společnosti GMAC podané proti tomuto rozhodnutí, přičemž měl za to, že zákonné podmínky byly neslučitelné s unijním právem a že návrhy společnosti GMAC, kterými se domáhala odpisu nedobytné pohledávky, neměly za následek zkresení ani narušení daňové neutrality, které by byly v rozporu s unijním právem.

25 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), který rozhodoval o odvolání, má naopak za

to, že kombinace pravidla 38 VAT Regulations 1995, tak jak bylo vykládáno rozhodnutím High Court of Justice ve věci C&E Commissioners v. GMAC (2004), a Cars Order nepředstavuje účinné provedení šesté směrnice, neboť to vede k snížení DPH, které je neslučitelné s účelem této směrnice, a je tudíž v rozporu s unijním právem.

26 Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Do jaké míry se může osoba povinná k dani dovolávat v případě dvou plnění týkajících se téhož zboží přímého úniku ustanovení [šesté směrnice] ohledně jednoho plnění a zároveň ustanovení vnitrostátního práva ohledně druhého plnění, povede-li to z daňového hlediska u obou těchto plnění k výsledku, kterému by nedošlo, i když nemá dojít v případě, že se vnitrostátní právní úprava [šestá směrnice] použije na tato dvě plnění odděleně?“

2) V případě odpovědi na první otázku v tom smyslu, že osoba povinná k dani není za určitých okolností oprávněna k takovému jednání (i není oprávněna v určitém rozsahu), za jakých okolností taková situace nastane a jaký musí být konkrétní vztah mezi těmito dvěma plněními, aby tyto okolnosti nastaly?

3) Liší se odpovědi na první a druhou otázku v závislosti na tom, zda je zacházení s jedním z plnění podle vnitrostátního práva slučitelné se šestou směrnicí či nikoli?“

### **K předběžným otázkám**

#### *K první a třetí otázce*

27 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, může členský stát zakázat osobě povinné k dani, aby se ohledně určitého plnění dovolávala přímého úniku tohoto ustanovení z důvodu, že se tato osoba povinná k dani může v případě jiného plnění týkajícího se téhož zboží dovolávat ustanovení vnitrostátního práva a že by kumulativní použití obou těchto ustanovení vedlo k celkovému daňovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani šestá směrnice, pokud by se na tato plnění použily odděleně, nedocílily ani o nic neusilovaly.

28 Tento soud se kromě toho táže, zda je v tomto ohledu relevantní skutečnost, zda je vnitrostátní právo použitelné na poslední uvedené plnění slučitelné se šestou směrnicí či nikoliv.

29 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečná přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, a to jak v případě, že stát směrnicí včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak v případě, že ji provedl nesprávně (rozsudek *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 31 a citovaná judikatura).

30 Ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku, a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států (rozsudek *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, bod 32 a citovaná judikatura).

31 Článek 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice definuje případy, v nichž členské státy musí přistoupit k přímému snížení základu daně za podmínek, které si samy stanoví. Toto ustanovení tak členské státy zavazuje ke snížení základu daně pokaždé, když osoba

povinná k dani neobdrží po uzavření transakce celé protiplnění nebo jeho část (rozsudek Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 16).

32 I když toto ustanovení ponechává členským státům určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření umožňujících určit částku snížení, nemá tato okolnost vliv na přesnou a bezpodmínečnou povahu povinnosti povolit snížení základu daně v případech, které stanoví uvedené ustanovení. Toto ustanovení tudíž splňuje podmínky požadované k tomu, aby zakládalo právní účinek (rozsudek Almos Agrárkúkereskedelmi, EU:C:2014:328, bod 34).

33 Jak uvedl předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, důvodem pro předložení otázek Soudnímu dvoru je skutečnost, že ve věci v povodním řízení měly daňové orgány Spojeného království za to, že osoba povinná k dani nemůže využít „efekt mrtvé váhy“ a současně čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice, a to zejména z důvodu, že by kumulativní použití pravidla 38 VAT Regulations 1995, Cars Order a této směrnice vedlo k celkovému daňovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani uvedená směrnice, pokud by se na tuto plnění použily odděleně, nedocílily ani o nic neusilovaly.

34 Podle vlády Spojeného království v takové situaci, jako je situace v povodním řízení, není DPH účtovaná konečnému spotřebiteli a splatná ve prospěch daňových orgánů vypočítávána z protiplnění skutečně obdrženého osobou povinnou k dani výměnou za skutečné dodání. Právní účinek však není zásadou unijního práva, která by mohla být použita k dosažení výsledku, který je v rozporu s výsledkem sledovaným směrnicí. Tato vláda má tudíž za to, že osoba povinná k dani nemá právo dovolávat se ustanovení vnitrostátního práva v případě jednoho plnění a právního účinku čl. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice v případě jiného plnění.

35 Tuto argumentaci nelze přijmout.

36 Jak totiž vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice má právní účinek, takže za okolností ve věci v povodním řízení otázka, zda taková osoba povinná k dani, jako je společnost GMAC, může poté, co dodala zboží v rámci leasingové smlouvy, uplatňovat nárok na snížení základu daně, který jí přiznává toto ustanovení, závisí na okolnosti, že zákazníci společnosti GMAC neplní v plném rozsahu nebo zčásti svou platební povinnost v rámci této smlouvy.

37 Toto ustanovení je nepochybně výrazem základní zásady šesté směrnice, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňová správa nemůže vybrat částku DPH převyšující daň, která byla osobě povinné k dani zaplacená (rozsudek Almos Agrárkúkereskedelmi, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatura).

38 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že pokud prodej vozidla, které nájemce vrátil, v dražbě nebyl podle samotného vnitrostátního práva osvobozen od DPH, podléhalo protiplnění obdržené za každé plnění zdanění. Základ daně by tak tvořily částky, které zaplatili zákazník na základě leasingové smlouvy a nabyvatel v rámci prodeje v dražbě. Základ daně by tak odpovídal v souladu se zásadou připomenutou v předchozím bodě protiplnění, které společnost GMAC skutečně obdržela.

39 V tomto ohledu je nicméně nutno připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle které členský stát, který ve stanovených lhůtách neprijal prováděcí opatření uložená směrnicí, nemůže v její jednotlivcům namítat, že nesplnil povinnosti, které směrnice ukládá (viz zejména rozsudek Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, bod 22 a citovaná judikatura).

40 Okolnost, že prodej vozidla v dražbě nebyl podle vnitrostátního práva posuzován jako dodání zboží nebo poskytování služeb, nemůže proto vést k tomu, že osoba povinná k dani bude zbavena práva na snížení zdanitelné částky v případě částečného nebo úplného nesplacení ceny v souladu s čl. 11 částí C odst. 1 prvním pododstavcem šesté směrnice.

41 Dále je nutno připomenout, že podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a která vyplývá z článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) a z článku 2 šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpotování daní přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz zejména rozsudky Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 29, a Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, bod 37).

42 V případě úplného nebo částečného nezaplacení je tudíž třeba částku základu daně vyplývající z leasingové smlouvy na automobil upravit v závislosti na protiplnění, které osoba povinná k dani skutečně obdržela v rámci téže smlouvy. Protiplnění obdržené touto osobou povinnou k dani, zaplacené třetí osobou v rámci jiného plnění, v projednávaném případě prodeje vozidla, které nájemce vrátil, v dražbě, nemá vliv na závěr, že se uvedená osoba povinná k dani může dovolávat přímého účinku čl. 11 části C odst. 1 prvního pododstavce šesté směrnice v rámci leasingové smlouvy.

43 Z výše uvedeného vyplývá, že otázka, zda je vnitrostátní právo použitelné na plnění v rámci prodeje v dražbě služitelné se šestou směrnicí či nikoli, není relevantní pro účely určení, zda je taková osoba povinná k dani, jako je společnost GMAC, oprávněna dovolávat se práv, která jí přiznává čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice.

44 Vláda Spojeného království kromě toho uplatňuje argument, že by bylo zneužitím práva dovolávat se selektivně přímého účinku tohoto ustanovení tak, že se vytvoří situace, ve které není dosaženo výsledku sledovaného dotčenými právními předpisy.

45 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr v bodech 74 a 75 rozsudku Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121) mimo jiné rozhodl, že zjištění zneužití v oblasti DPH zaprvé předpokládá, aby výsledkem plnění, o která se jedná, bylo i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé že ze všech objektivních okolností vyplývá, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění.

46 Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva ověřil, není-li tím narušena účinnost unijního práva, zda jsou ve sporu v povodním řízení naplněny základní prvky zneužívající praktiky. Soudní dvůr však při rozhodování o předběžné otázce může případně podat doporučení, aby vnitrostátnímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu (viz zejména rozsudek Halifax a další, EU:C:2006:121, body 76 a 77, jakož i citovaná judikatura).

47 Je třeba uvést, že jak tvrdí vláda Spojeného království, nemožnost dosažení cíle sledovaného šestou směrnicí je dána „efektem mrtvé váhy“, vyplývajícím výlučně z použití vnitrostátního práva. Jak totiž vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, získání dotčeného daňového zvýhodnění v podstatě vyplývá z nezdanění prodeje vozidla, které nájemce vrátil, v dražbě, které vyplývá z pravidla 4 Cars Order.

48 Kromě toho Soudní dvůr rozhodl, že volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými



pln?ními se m?že opírat o celou ?adu okolností, zejména o úvahy da?ového charakteru spojené s objektivním systémem DPH. Pokud má totiž osoba povinná k dani možnost volby mezi r?znými pln?ními, má právo na volbu struktury své ?innosti tak, aby mohla omezit sv?j da?ový dluh (viz rozsudek RBS Deutschland Holdings, C?277/09, EU:C:2010:810, bod 54 a citovaná judikatura).

49 S ohledem na p?edcházející úvahy je nutno odpov?d?t na první a t?etí otázku tak, že ?l. 11 ?ást C odst. 1 první pododstavec šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že ?lenský stát osob? povinné k dani zakázat, aby se ohledn? ur?itého pln?ní dovolávala p?ímého ú?inku tohoto ustanovení z d?vodu, že se tato osoba povinná k dani m?že v p?ípad? jiného pln?ní týkajícího se téhož zboží dovolávat ustanovení vnitrostátního práva a že by kumulativní použití t?chto ustanovení vedlo k celkovému da?ovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani šestá sm?rnice, pokud by se na tato pln?ní použily odd?len?, nedocílily ani o n?j neusilovaly.

#### *Ke druhé otázce*

50 S ohledem na odpov?? na první a t?etí otázku není namíst? odpovídat na druhou otázku.

#### **K náklad?m ?ízení**

51 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

**?lánek 11 ?ást C odst. 1 první pododstavec šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že ?lenský stát osob? povinné k dani zakázat, aby se ohledn? ur?itého pln?ní dovolávala p?ímého ú?inku tohoto ustanovení z d?vodu, že se tato osoba povinná k dani m?že v p?ípad? jiného pln?ní týkajícího se téhož zboží dovolávat ustanovení vnitrostátního práva a že by kumulativní použití t?chto ustanovení vedlo k celkovému da?ovému výsledku, jehož by vnitrostátní právo ani šestá sm?rnice, pokud by se na tato pln?ní použily odd?len?, nedocílily ani o n?j neusilovaly.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: angli?tina.