

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 3. septembra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – DDV – Šesta direktiva 77/388/EGS – ?len 11(C)(1), prvi pododstavek – Neposredni u?inek – Zmanjšanje dav?ne osnove – Izvedba dveh transakcij, ki se nanašata na isto blago – Dobava blaga – Vozila, prodana prek lizinga, ki se zasežejo in ponovno prodajo na dražbi – Zloraba pravice“

V zadevi C?589/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 10. decembra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 14. decembra 2012, v postopku

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

GMAC UK plc,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J?C. Bonichot in A. Arabadžiev (poro?evalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. decembra 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za GMAC UK plc R. Cordara, QC,
- za vlado Združenega kraljestva J. Beeko, agentka, skupaj s K. Lasok, QC,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, A. Cordewener in C. Soulay, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in družbo GMAC UK plc (v nadaljevanju: GMAC) zaradi zneska plačila, ki se obdavči z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), za dobavo, ki jo je družba GMAC opravila v okviru izvedbe pogodb o lizingu motornega vozila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 11(A) Šeste direktive, ki se nanaša na davčno osnovo na ozemlju države, določa:

„1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev [...] je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.

[...].“

4 Člen 11(C) Šeste direktive, ki ureja druge določbe, v odstavku 1 določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

Države članice lahko odstopajo od tega pravila v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Pravo Združenega kraljestva

5 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da zakonodaja, s katero je bil prenesen člen 11(C)(1) Šeste direktive, vsebuje dve skupini določb. Prva skupina se uporabi za znižanje plačila, druga pa za celotno ali delno neplačilo, pri čemer je določena olajšava, in sicer oprostitev za slabe terjatve.

Nacionalne določbe, ki se uporabijo pri znižanju plačila

6 Te določbe so bile od leta 1995 vsebovane v členu 38 v povezavi s členom 24 uredbe iz leta 1995 o knjiženju in prijavljanju DDV (VAT Regulations 1995). Določale so, da mora davčni zavezanec, če je bilo plačilo za dobavo, ki je vključevala znesek DDV, nižje, prilagoditi računovodstvo v zvezi z DDV tako, da vknjiži negativno vrednost za upoštevni znesek DDV. Znižanje plačila je bilo zato priznано le, če je bilo dokazano z dobropisom ali drugim enakovrednim dokumentom. Enaka pravila so veljala v obdobju od leta 1990 do 1995.

Nacionalne določbe, ki se uporabijo pri slabi terjatvi

7 Za dobave, opravljene med 2. oktobrom 1978 in 26. julijem 1990, se je uporabila oprostitev zaradi slabe terjatve na podlagi stare ureditve. Za dobave, opravljene med 1. aprilom 1989 in 19. marcem 1997, je bilo mogoče vložiti vlogo za oprostitev na podlagi nove ureditve. V obdobju prekrivanja, torej med 1. aprilom 1989 in 26. julijem 1990, je bilo mogoče vložiti vlogo na podlagi ene ali druge ureditve.

– Stara ureditev

8 Stara ureditev je bila določena v členu 12 zakona o financah iz leta 1978 (Finance Act 1978) in nato v členu 22 Uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1983 (Value Added Tax Act 1983, v nadaljevanju: VATA 1983).

9 Člen 22 VATA 1983 določa:

„(1) Kadar

(a) oseba dobavi blago ali storitve za denarno plačilo ter obračuna in plača davek na to dobavo; in

(b) je oseba, ki je dolžna plačati morebitni ostanek kupnine, postala plačilno nesposobna,

v skladu z odstavkom 2 in določbami odstavka 3 lahko prvonavedena oseba na podlagi zahtevka, posredovanega Commissioners, zahteva povrnitev DDV, obračunanega na podlagi neplačanega zneska.

(2) Oseba je upravičena do povračila na podlagi tega člena zgolj, če

(a) če je znesek terjatve dokazan v postopku zaradi insolventnosti in če tako dokazani znesek ustreza ostanku plačila, zmanjšanega za zahtevani znesek;

(b) vrednost dobave ne presega tržne vrednosti in

(c) gre za dobavo blaga ter je bila lastninska pravica na tem blagu prenesena na naslovnika [...]“

10 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, se je na podlagi člena 22 VATA 1983 štelo, da je oseba plačilno nesposobna za namene tega člena, če je bilo razglašeno, da je v osebnem stečaju ali če je sodišče izdalo sklep o upravljanju njenega premoženja v okviru osebnega stečaja. Za družbo se je štelo, da je bila plačilno nesposobna, če je bila predmet prostovoljne ali prisilne likvidacije in če „so bile okoliščine take, da družba ni mogla plačati svojih dolgov“.

– Nova ureditev

11 Člen 11 zakona o financah iz leta 1990 (Finance Act 1990) je določil novo ureditev, pri čemer je razveljavil staro ureditev za dobave po 26. juliju 1990.

12 Nova ureditev se uporablja za dobave po 1. aprilu 1989. Ponovno je bila določena v členu 36 zakona o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994), ki je določal:

„(1) Odstavek 2 se uporablja, kadar:

(a) oseba dobavi blago ali storitve za denarno plačilo ter obračuna in plača DDV na dobavo;

- (b) je celotno ali delno plačilo za dobavo v njenem računovodstvu vknjiženo kot slaba terjatev in
- (c) poteče obdobje [...] 6 mesecev (ki začne teči od dneva dobave) (nadomešča obdobje dveh let iz določb člena 11 zakona o financah iz leta 1990).

(2) V skladu z naslednjimi določbami tega člena in pravili, ki izhajajo iz njih, lahko oseba na podlagi zahtevka, posredovanega Commissioners, zahteva povrnitev zneska DDV, obračunane na podlagi ostanka plačila.

[...]

(4) Oseba je upravičena do povračila na podlagi drugega odstavka zgolj, če

(a) vrednost dobave ne presega tržne vrednosti in

(b) gre za dobavo blaga ter je bila lastninska pravica na tem blagu prenesena na naslovnika dobave ali na osebo, ki je delovala v njegovem imenu ali za njegov račun [...]

[...]“.

Uredba o davku na dodano vrednost na vozila iz leta 1992

13 Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske odbitek DDV na rabljena vozila določa pod pogoji, ki so v bistvu enaki v zaporednih predpisih, med katerimi je Uredba o davku na dodano vrednost na vozila iz leta 1992 (Value Added Tax (Cars) Order 1992, v nadaljevanju: Cars Order).

14 V skladu s členom 8 Cars Order se DDV, kadar je prodajalec vozil prodal rabljeno vozilo, obračuna na znesek, ki ustreza prodajalčevi marži.

15 Vendar člen 4 Cars Order določa posebno obravnavo, če prodajalec ponovno proda zasežena vozila:

„(1) Nobena od spodaj naštetih transakcij se ne šteje niti za dobavo blaga niti za opravljanje storitev;

(a) prenos lastništva rabljenega motornega vozila s strani osebe, ki ga je zasegla v skladu s pogodbo o financiranju, če je motorno vozilo v enakem stanju kot ob zasegu [...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba GMAC je davčna zavezanica za DDV, dejavnost katere je med drugim kreditna prodaja motornih vozil.

17 V okviru teh prodaj potrošnik pri prodajalcu izbere vozilo in ga zaprosi za posebno financiranje. Nato je napoten na lizingo družbo, kot je družba GMAC. Prodajalec ob soglasju vseh treh strank vozilo proda lizingški družbi, ki ga nato dobavi končnemu potrošniku na podlagi pogodbe o lizingu.

18 Prodaja s strani avtomobilskih prodajalcev družbi GMAC je bila predmet DDV po splošni stopnji. Tudi dobava vozil končnim strankam, ki jo je družba GMAC opravila na podlagi pogodbe o lizingu, je bila predmet DDV po splošni stopnji. Če lizingojemalec ni izpolnil obveznosti iz pogodbe, je družba GMAC lahko zasegla vozilo in ga prodala na dražbi. Prihodek od prodaje je bil odštet od mesečnih neplačanih obrokov, ki jih je dolgoval lizingojemalec.

19 Dobava motornega vozila v okviru pogodbe o lizingu se je za namene DDV štela za dobavo blaga. DDV je postal s tem, ko je družba GMAC vozila dobavila končnim strankam, izterljiv za celotni dolgovani znesek, razen za stroške financiranja. Če je bilo vozilo nato zaseženo in prodano na dražbi, se ta prodaja blaga med drugim v skladu s členom 4 Cars Order ni štela niti za dobavo blaga niti za opravljanje storitve.

20 Commissioners se je vedno strinjala, da se v primeru sporazumne odpovedi pogodbe o lizingu motornega vozila, zaradi katere se to vozilo ponovno proda, uporabi člen 38 VAT Regulations 1995, kar pomeni, da je treba šteti, da je družba GMAC lizing izvedla v zameno za vrednosti prihodka od ponovne prodaje. Vendar se do odločbe High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), v zadevi C&E Commissioners proti GMAC (2004) ni strinjala, da se enak pristop uporabi, če lizingojemalec ne izpolni obveznosti in družba GMAC vozilo zaseže in proda na dražbi.

21 Vendar se po tej odločbi člen 38 VAT Regulations 1995 uporabi tudi, če družba GMAC zaradi neizpolnitve obveznosti lizingojemalca vozilo ponovno proda na dražbi. Poleg tega je High Court of Justice ugotovilo, da se uporabi tudi Cars Order, tako da družbi GMAC na prihodek od prodaje na dražbi ni treba plačati DDV. Predložitveno sodišče v zvezi s tem ugotavlja, da kombinirana uporaba teh določb pomeni „nepričakovani dobiček“, tako da je na koncu dolgovan DDV manjši, kot bi bil, če bi bila Šesta direktiva pravilno prenesena.

22 Družba GMAC je zato sprožila nov postopek, ki se prav tako nanaša na obdobje od leta 1978 do leta 1997 in v celoti temelji na neposrednem učinku šeste direktive. Njen zahtevek se nanaša na del plačila za dobavo motornega vozila stranki, ki je ostal neplačan zaradi neizpolnitve obveznosti te stranke. Ta znesek ne pomeni znižanja cene v smislu člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive. Gre za delno neplačilo v smislu te določbe, torej za slabo terjatev.

23 Družba GMAC je tako z dopisom z dne 20. februarja 2006 zahtevala oprostitev zaradi slabe terjatve iz obdobja od leta 1978 do 1997, do katere je prišlo zaradi odpovedi pogodb o lizingu motornih vozil, sklenjenih s strankami, zaradi neplačila dogovorjene prodajne cene. Commissioners je to zahtevo zavrnila z odločbo z dne 18. julija 2006.

24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) je tožbi družbe GMAC zoper to odločbo ugodilo, pri čemer je menilo, da so zakonski pogoji za upravičenost nezdružljivi s pravom Unije in da zahteva družbe GMAC za oprostitev zaradi slabe terjatve ni pomenila izkrivljanja niti oviranja davčne nevtralnosti, ki bi bilo v nasprotju s pravom Unije.

25 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), pri katerem je bila vložena pritožba, pa je menilo, da s členom 38 VAT Regulations 1995, kot je bil obrazložen z odločbo High Court of Justice v zadevi C&E Commissioners proti GMAC (2004), in s Cars Order Šesta direktiva ni bila dejansko prenesena, saj ta kombinacija pomeni olajšavo DDV, ki ni združljiva z namenom direktive, tako da je v nasprotju s pravom Unije.

26 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. V kolikšnem obsegu se je davčni zavezanec v povezavi s transakcijama, ki se nanašata na isto blago, upravičen sklicevati na neposredni učinek določbe [Šeste direktive] v zvezi z eno transakcijo in na določbe nacionalnega prava v zvezi z drugo transakcijo, če bi to z davčnega vidika povzročilo skupen rezultat glede obeh transakcij, do katerega ne vodita ali naj ne bi vodila niti nacionalno pravo niti [Šesta direktiva], če se uporabita ločeno za ti transakciji?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje, da obstajajo okoliščine, v katerih davčni zavezanec do tega ne bi bil upravičen (ali do tega ne bi bil upravičen v določenem obsegu), katere so te okoliščine in zlasti kakšna je povezava med transakcijama, ki bi povzročila take okoliščine?

3. Ali se odgovor na prvo in drugo vprašanje razlikuje glede na to, ali je obravnavanje ene transakcije v nacionalnem pravu v skladu s Šesto direktivo o DDV?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in tretje vprašanje

27 Predložitveno sodišče s prvim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, država članica davčnemu zavezancu lahko prepove sklicevanje na neposredni uinek te določbe v zvezi z eno transakcijo z obrazložitvijo, da se ta zavezanec v zvezi z drugo transakcijo, ki se nanaša na isto blago, lahko sklicuje na določbe nacionalnega prava in da bi kumulativna uporaba obeh določb z davčnega vidika povzročila skupen rezultat, do katerega naj ne bi vodila niti ne bi želela voditi ne nacionalno pravo ne Šesta direktiva, če se uporabita ločeno za ti transakciji.

28 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi, ali je v zvezi s tem upoštevno, ali je nacionalno pravo, ki se uporabi za drugo transakcijo, v skladu s Šesto direktivo.

29 Opozoriti je treba, da je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da se lahko posamezniki v vseh primerih, ko se določbe direktive z vidika vsebine izkažejo za nepogojne in dovolj natančne, nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči zoper državo, če ta v predpisanem roku direktive ni prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno (sodba Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, točka 31 in navedena sodna praksa).

30 Določba prava Unije je brezpogojna, če določa obveznost, ki ne vsebuje nobenega pogoja, in njena izvršitev ali uinki niso odvisni od nobenega akta institucij Unije ali držav članic (sodba Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, točka 32 in navedena sodna praksa).

31 Člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive določa primere, v katerih so države članice zavezane ustrezno zmanjšati davčno osnovo pod pogoji, ki jih same določijo. Tako se s to določbo državam članicam nalaga obveznost zmanjšanja davčne osnove vsakič, ko davčni zavezanec po zaključku transakcije ne dobi dela ali celotnega plačila (sodba Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, točka 16).

32 Čeprav ta določba državam članicam pri določitvi ukrepov, ki omogočajo določitev zneska zmanjšanja, tako dopušča polje proste presoje, pa to ne vpliva na natančnost in nepogojnost obveznosti priznanja pravice do zmanjšanja davčne osnove v primerih, na katere se nanaša navedena določba. Zato ta določba izpolnjuje pogoje za neposredni uinek (sodba Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, točka 34).

33 Kot je predložitveno sodišče navedlo v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, se vprašanja, predložena Sodišču, postavljajo, ker so davčni organi Združenega kraljestva menili, da davčni zavezanec ne more hkrati imeti korist od „nepriakovanega dobička“ in člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive, med drugim, ker bi kumulativna uporaba člena 38 VAT Regulations 1995, Cars Order in te direktive z davnega vidika povzročila skupen rezultat, do katerega naj ne bi vodila niti ne bi želela voditi ne nacionalno pravo ne navedena direktiva, če se uporabita ločeno za ti transakciji.

34 Vlada Združenega kraljestva meni, da se v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, DDV, ki se zaračuna končnemu potrošniku in ki je dolgovan davčnim organom, ne izračuna na podlagi plačila, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel v zameno za opravljene dobave. Neposredni učinek naj ne bi bil načelo prava Unije, ki bi ga bilo mogoče uporabiti za dosego ciljev, ki so v nasprotju s cilji Direktive. Ta vlada zato meni, da se davčni zavezanec ne more sklicevati na določbe nacionalnega prava v zvezi z eno transakcijo in na neposredni učinek člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive v zvezi z drugo transakcijo.

35 Te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

36 Kot je razvidno iz točke 32 te sodbe, ima namreč člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive neposredni učinek, tako da je v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, odgovor na vprašanje, ali se lahko davčni zavezanec, kot je družba GMAC, po tem ko je v okviru pogodbe o lizingu dobavila blago, sklicuje na pravico do zmanjšanja davčne osnove, ki jo ima na podlagi te določbe, odvisno od tega, ali stranke družbe GMAC svojih obveznosti plačila v okviru te pogodbe v celoti ali delno ne izvršijo.

37 Res je, da je ta določba izraz temeljnega načela Šeste direktive, na podlagi katerega davčno osnovo tvori dejansko prejeta plačila in katerega posledica je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel davčni zavezanec (sodba Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, točka 22 in navedena sodna praksa).

38 Vendar je iz spisa, posredovanega Sodišču, razvidno, da bi bilo, če prodaja vozila, ki je bilo zaseženo lizingojemalcu, na dražbi ne bi bila oproščena DDV na podlagi nacionalnega prava, obdavčeno plačilo, prejeta za vsako transakcijo. Davčna osnova bi bila torej sestavljena iz zneskov, ki sta jih plačala lizingojemalec in kupec na dražbi. Davčna osnova bi tako v skladu z načelom, na katerega je bilo opozorjeno v prejšnji točki, ustrezala plačilu, ki ga je družba GMAC dejansko prejela.

39 V zvezi s tem je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero se država članica, ki ni v predpisanem roku sprejela izvedbenih ukrepov, ki se zahtevajo z direktivo, proti posameznikom ne more sklicevati na neizpolnitev obveznosti iz te direktive (glej zlasti sodbo Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, točka 22 in navedena sodna praksa).

40 Zato okoliščina, da se prodaja vozila na dražbi na podlagi nacionalnega prava ni štela za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ne more povzročiti, da se davčnemu zavezancu vzame pravica do znižanja davčne osnove v primeru celotnega ali delnega neplačila, ki jo ima v skladu s členom 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive.

41 Opozoriti je treba tudi, da se DDV v skladu s temeljnim načelom skupnega sistema DDV, ki izhaja tudi iz člena 2 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3) in iz člena 2 Šeste direktive, uporabi za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, obračuna pa se po odbitku zneska davka, ki je neposredno vključen v razne stroškovne

komponente (glej zlasti sodbi Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, točka 29, in Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, točka 37).

42 V primeru delnega ali celotnega neplačila je treba davčno osnovo pri pogodbi o lizingu vozila zato uskladiti s plačilom, ki ga je davni zavezanec dejansko prejel v okviru te pogodbe. Plačilo, ki ga je ta davni zavezanec prejel od tretje osebe v okviru neke druge transakcije – v obravnavanem primeru prodaje na dražbi vozila, ki ga je vrnil lizingojemalec – je neupoštevno za ugotovitev, ali se navedeni davni zavezanec lahko sklicuje na neposredni uinek člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive v okviru pogodbe o lizingu.

43 Iz navedenega je razvidno, da vprašanje, ali je nacionalno pravo, ki se uporabi za transakcije v zvezi z dražbo, v skladu s Šesto direktivo, ni upošteveno za ugotovitev, ali se davni zavezanec, kot je družba GMAC, lahko sklicuje na pravice, ki jih ima na podlagi člena 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive.

44 Vlada Združenega kraljestva poleg tega trdi, da selektivno sklicevanje na neposredni uinek te določbe, pri čemer nastane položaj, v katerem željeni cilj zadevne zakonodaje ni uresničen, pomeni zlorabo.

45 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče v točkah 74 in 75 sodbe Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121) med drugim razsodilo, da se za ugotovitev zlorabe na področju DDV zahteva, na eni strani, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevne določbe Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki jo prenaša, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami, formalno izpolnjeni, in, na drugi strani, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij le pridobitev te davne ugodnosti.

46 Predložitveno sodišče je pristojno za to, da v skladu s pravili dokazovanja nacionalnega prava, če to ne ogroža učinkovitosti prava Unije, preveri, ali so v sporu o glavni stvari podani elementi zlorabe. Vendar lahko Sodišče, ko odloča o vprašanju za predhodno odločanje, po potrebi poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (glej zlasti sodbo Halifax in drugi, EU:C:2006:121, točki 76 in 77 in navedena sodna praksa).

47 Poudariti je treba, da če, kot trdi vlada Združenega kraljestva, cilja, ki mu sledi Šesta direktiva, ni mogoče uresničiti, je to posledica „nepričakovanega dobička“, ki nastane izključno na podlagi uporabe nacionalnega prava. Kot je razvidno iz točke 38 te sodbe, namreč pridobitev zadevne davne ugodnosti v bistvu nastane zaradi neobdavčitve prodaje na dražbi vozila, zaseženega lizingojemalcu, ki izhaja iz člena 4 Cars Order.

48 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davne narave v povezavi z objektivnim sistemom DDV. Kadar namreč davni zavezanec izbira med različnimi transakcijami, ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da lahko omeji svoj davni dolg (glej sodbo RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, točka 54 in navedena sodna praksa).

49 Glede na navedeno je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, država članica davnemu zavezancu ne sme prepovedati sklicevanja na neposredni uinek te določbe v zvezi z eno transakcijo z obrazložitvijo, da se ta zavezanec v zvezi z drugo transakcijo, ki se nanaša na isto blago, lahko sklicuje na določbe nacionalnega prava in da bi kumulativna uporaba obeh določb z davnega vidika povzročila skupen rezultat, do katerega naj ne bi vodila niti ne bi želela voditi ne nacionalno pravo ne Šesta direktiva, če se uporabita ločeno

za ti transakciji.

Drugo vprašanje

50 Ob upoštevanju odgovora na prvo in tretje vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

?len 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da v okoliš?inah, kot so te iz postopka v glavni stvari, država ?lanica dav?nemu zavezancu ne sme prepovedati sklicevanja na neposredni u?inek te dolo?be v zvezi z eno transakcijo z obrazložitvijo, da se ta zavezanec v zvezi z drugo transakcijo, ki se nanaša na isto blago, lahko sklicuje na dolo?be nacionalnega prava in da bi kumulativna uporaba obeh dolo?b z dav?nega vidika povzro?ila skupen rezultat, do katerega naj ne bi vodila niti ne bi želela voditi ne nacionalno pravo ne Šesta direktiva 77/388, ?e se uporabita lo?eno za ti transakciji.

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.