



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

3. rujna 2014.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 11.C stavak 1. prvi podstavak – Izravan učinak – Smanjenje porezne osnovice – Obavljanje dviju transakcija u odnosu na istu robu – Isporuka robe – Automobili prodani putem leasinga, zaplijenjeni i ponovno prodani na dražbi – Zloupotreba prava“

U predmetu C-589/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 10. prosinca 2012., koju je Sud zaprimio 14. prosinca 2012., u postupku

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

protiv

GMAC UK plc,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J-C. Bonichot i A. Arabadžiev (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 5. prosinca 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za GMAC UK plc, R. Cordara, QC,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Beeko, u svojstvu agenta, uz asistenciju K. Lasoka, QC,

— za Europsku komisiju, R. Lyal, A. Cordewener i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: engleski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 11.C stavka 1. prvog podstavka Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (u daljnjem tekstu: Commissioners) i GMAC UK plc (u daljnjem tekstu: GMAC) i povodom iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za isporuke koje je GMAC obavio ispunjavajući ugovore o leasingu motornih vozila.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 11.A Šeste direktive koji se odnosi na poreznu osnovicu unutar države propisuje:
„1. Poreznu osnovicu čini:
a) za isporuke robe i pružanje usluga [...], sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke;
[...].“
- 4 Članak 11.C Šeste direktive, koji sadrži razne odredbe, propisuje u svom stavku 1.:
„U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

Međutim, u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od tog pravila.“

Pravo Ujedinjene Kraljevine

- 5 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da zakonodavstvo koje prenosi članak 11.C stavak 1. Šeste direktive sadrži dvije grupe odredbi. Prva se primjenjuje u slučaju smanjenja naknade, druga se primjenjuje, i dodjeljuje smanjenje, odnosno oslobođenje od poreza za nenaplativu tražbinu, u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja.

Nacionalne odredbe koje se odnose na smanjenje naknade

- 6 Te odredbe nalazile su se od 1995. u pravilu 38., zajedno s pravilom 24. Pravilnika iz 1995. o knjiženju i evidentiranju PDV-a (VAT Regulations 1995). One su predviđale da, u slučaju smanjenja naknade za isporuku koja uključuje iznos PDV-a, porezni obveznik prilagodi svoj obračun PDV-a knjižeći predmetni iznos PDV-a kao negativnu vrijednost. U te svrhe se smanjenje naknade priznavalo samo ako je bilo dokazano knjižnim odobrenjem ili drugim sličnim dokumentom. Jednaka pravila primjenjivala su se u razdoblju od 1990. do 1995.

Nacionalne odredbe koje se odnose na nenaplativu tražbinu

- 7 Za isporuke obavljene između 2. listopada 1978. i 26. srpnja 1990. oslobođenje od poreza za nenaplativu tražbinu primjenjivalo se na temelju „starog sustava“. Za isporuke obavljene između 1. travnja 1989. i 19. ožujka 1997. zahtjevi za oslobođenje od poreza mogli su se podnijeti na temelju „novog sustava“. Tijekom razdoblja preklapanja, odnosno između 1. travnja 1989. i 26. srpnja 1990., zahtjev se mogao podnijeti na temelju jednog ili drugog sustava.

– Stari sustav

- 8 Stari sustav uveden je člankom 12. Zakona o financijama iz 1978. (Finance Act 1978.) i preuzet člankom 22. Zakona iz 1983. o porezu na dodanu vrijednost (Value Added Tax Act 1983, u daljnjem tekstu: VATA 1983.).

- 9 Članak 22. VATA 1983. propisuje:

„(1) Kada

- (a) osoba isporuči robu ili usluge u zamjenu za novčanu naknadu i na tu isporuku obračuna i plati porez; i kada

- (b) osoba koja treba platiti eventualni ostatak naknade postane insolventna,

tada, podložno podstavku 2. i odredbama podstavka 3., koji su niže navedeni, prvonavedena osoba ima pravo, na temelju zahtjeva podnesenog Commissioners, na povrat PDV-a obračunatog na temelju neplaćenog ostatka.

(2) Nitko nema pravo na povrat na temelju ovog članka osim ako

- (a) ne dokaže iznos tražbine u stečajnom postupku i da tako dokazan iznos odgovara ostatku naknade, umanjen za iznos koji zahtijeva;

- (b) vrijednost isporuke ne prelazi svoju tržišnu vrijednost, i

- (c) kad je riječ o isporuci robe, vlasništvo robe nije preneseno na osobu koja je bila njezin adresat [...]

- 10 Kako proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, na temelju članka 22. VATA 1983., osoba će se u svrhe tog članka smatrati insolventnom ako proglasi stečaj ili ako sud donese rješenje o upravljanju njezinom imovinom u okviru stečaja. Društvo će biti insolventno ako provede dobrovoljnu ili prisilnu likvidaciju i ako „su okolnosti takve da je društvo nesposobno plaćati svoje dugove“.

– Novi sustav

- 11 Članak 11. Zakona o financijama iz 1990. (Finance Act 1990) uspostavio je novi sustav i ukinuo stari sustav za isporuke nakon 26. srpnja 1990.

- 12 Novi sustav primjenjivao se na isporuke nakon 1. travnja 1989. Bio je preuzet u članku 36. Zakona iz 1994. o porezu na dodanu vrijednost (Value Added Tax Act 1994), koji je glasio:

„1) Niže navedeni podstavak 2) primjenjuje se kad:

- a) osoba isporuči dobra ili usluge u zamjenu za novčanu naknadu i obračuna i plati porez na tu isporuku;
- b) se ukupna naknada za isporuku ili jedan njezin dio računovodstveno poništi kao nenaplativa tražbina, i
- c) razdoblje [...] od šest mjeseci [umjesto razdoblja od dvije godine u odredbama iz članka 11. Zakona o financijama iz 1990.] (koje započinje na datum isporuke) protekne.

- 2) podložno sljedećim odredbama navedenima u ovom članku i pravilima koja iz njih proizlaze, osoba ima pravo, podnošenjem zahtjeva Commissioners, na povrat iznosa PDV-a koji se obračunava s obzirom na ostatak.

[...]

- 4) Nitko nema pravo na povrat na temelju gore navedenog podstavka 2) osim ako

- a) vrijednost isporuke ne prelazi svoju uobičajenu vrijednost, i
- b) kad je riječ o isporuci robe, vlasništvo robe nije preneseno na osobu koja je bila adresat isporuke, ili na osobu koja je djelovala u njezino ime ili za njezin račun

[...]“

Odluka iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost na automobile

- 13 Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske dopušta odbitak PDV-a na prodaju rabljenih vozila u bitnome pod jednakim uvjetima u svojim daljnjim propisima, među ostalim Odluci iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost na automobile [Value Added Tax (Cars) Order 1992, u daljnjem tekstu: Cars Order].
- 14 Sukladno članku 8. Cars Ordera, kada koncesionar automobila prodaje rabljeno vozilo, PDV treba obračunati na temelju osnovice u iznosu jednakom koncesionarskoj marži.
- 15 Međutim, članak 4. Cars Ordera propisuje specifičan tretman u slučaju ponovne prodaje vozila koja prodavač zaplijeni:

„(1) Nijedna od niže navedenih transakcija neće se smatrati isporukom robe ni usluga;

- (a) Prijenos vlasništva rabljenog motornog vozila od strane osobe koja ga je zaplijenila na temelju financijskog sporazuma, ako je vozilo u jednakom stanju kao u trenutku kad je bilo zaplijenjeno [...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 16 GMAC je društvo porezni obveznik PDV-a koje se među ostalim bavi prodajom na kredit motornih vozila.

- 17 U okviru tih prodaja potrošač odabere vozilo kod koncesionara i od njega zatraži posebno financiranje. On je tada upućen na leasing-društva, poput GMAC-a. Kada se postigne sporazum između tri strane, koncesionar prodaje vozilo leasing-društvu, koje ga potom isporučuje konačnom potrošaču na temelju „ugovora o leasingu“.
- 18 Prodaja tih vozila od strane koncesionara automobila GMAC-u bila je podvrgnuta PDV-u po normalnoj stopi. Isporučka vozila od strane GMAC-a krajnjim kupcima bila je također, na temelju ugovora o leasingu, podvrgnuta PDV-u po normalnoj stopi. U slučaju neispunjavanja obveza primatelja leasinga GMAC je ponovno uzimao u posjed vozilo i prodavao ga na dražbi. Prihod od prodaje oduzimao se od neplaćenih mjesečnih rata koje je imatelj leasinga dugovao.
- 19 Isporučka motornog vozila u okviru ugovora o leasingu smatrala se, u svrhe PDV-a, isporukom robe. PDV se obračunavao po isporuci vozila od strane GMAC-a krajnjim kupcima na ukupan dugovani iznos, umanjen za troškove financiranja. Ako bi se nakon toga to vozilo zaplijenilo i prodalo na dražbi, sukladno osobito članku 4. Cars Ordera, ta prodaja na dražbi ne bi se smatrala ni isporukom robe niti isporukom usluga.
- 20 Commissioners se oduvijek slagao s time da se, u slučaju sporazumnog raskida ugovora o leasingu motornog vozila koje bi potom ponovno bilo prodano, primjenjuje članak 38. VAT Regulations 1995, tako da bi se smatralo da je GMAC obavio transakciju leasinga u zamjenu za naknadu umanjenu za visinu iznosa prihoda od prodaje. Međutim sve do odluke High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ujedinjena Kraljevina), u predmetu C&E Commissioners protiv GMAC (2004.), nije dopuštao da se isti sustav primjenjuje kada primatelj leasinga ne ispunji svoje obveze i kada GMAC zaplijeni vozilo i proda ga na dražbi.
- 21 Od te odluke, članak 38. VAT Regulations 1995 primjenjuje se i u slučaju kada primatelj leasinga ne ispunji svoje obveze i kada GMAC ponovno proda vozilo na dražbi. High Court of Justice također je smatrao da se primjenjuje i Cars Order, na način da GMAC ne mora platiti PDV na prihod od prodaje na dražbi. Sud koji je uputio zahtjev u tom smislu navodi da bi zajednička primjena tih odredbi dovela do „neočekivanog dobitka“ na temelju kojeg je iznos PDV-a koji se treba platiti konačno niži nego što bi bio da je Šesta direktiva pravilno prenesena.
- 22 GMAC je zatim pokrenuo novi postupak, koji se odnosi na razdoblje od 1978. do 1997. i u cijelosti se zasniva na izravnom učinku Šeste direktive. Njegov zahtjev sada se odnosi na dio naknade za isporuku motornog vozila klijentu koji je ostao neplaćen zbog neispunjenja obveze tog klijenta. Taj iznos ne predstavlja smanjenje cijene u smislu članka 11.C stavka 1. prvog podstavka Šeste direktive. Riječ je o djelomičnom neplaćanju u smislu te odredbe, odnosno o nenaplativoj tražbini.
- 23 Dopisom od 20. veljače 2006. GMAC je stoga zahtijevao oslobođenje od poreza za nenaplativu tražbinu u odnosu na razdoblje od 1978. do 1997. na temelju raskida ugovora o leasingu motornih vozila sklopljenih s klijentima zbog neisplate ugovorene kupoprodajne cijene. Commissioners je odbio taj zahtjev odlukom od 18. srpnja 2006.
- 24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) je usvojio tužbu GMAC-a protiv te odluke, procjenjujući da zakonski uvjeti za prihvatljivost nisu bili spojivi s pravom Unije i da zahtjevi GMAC-a za oslobođenje od poreza za nenaplativu tražbinu ne bi doveli do narušavanja ni prekida porezne neutralnosti koji bi bili protivni pravu Unije.
- 25 U žalbenom postupku Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) međutim smatra da zajednička primjena članka 38. VAT Regulations 1995, kako se tumači u odluci High Court of Justice, u predmetu C&E Commissioners protiv GMAC (2004), i Cars Ordera ne predstavlja učinkovitu provedbu Šeste direktive, jer dovodi do smanjenja PDV-a nespojivog s ciljem te direktive te je stoga protivna pravu Unije.

26 U tim je okolnostima Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. U kojoj se mjeri porezni obveznik, u slučaju dviju transakcija koje se odnose na istu robu, ima pravo pozivati istovremeno na izravni učinak odredbe [Šeste direktive] u odnosu na jednu transakciju i na odredbe nacionalnog prava u odnosu na drugu transakciju, ako to dovodi, u odnosu na obje transakcije, do opće porezne posljedice koju ni nacionalno pravo ni [Šesta direktiva], ako se odvojeno primijene na te transakcije, ne proizvode niti im je to cilj?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje da u određenim okolnostima porezni obveznik nije ovlašten tako postupiti (ili u određenoj mjeri nije ovlašten tako postupiti), koje su to okolnosti i osobito koji je odnos između dviju transakcija koji uzrokuje te okolnosti?
3. Razlikuju li se odgovori na prvo i drugo pitanje s obzirom na to je li ili nije nacionalni tretman jedne od tih transakcija spojiv sa Šestom direktivom?“

O prethodnim pitanjima

O prvom i trećem pitanju

- 27 Sud koji je uputio zahtjev, u prvom i trećem pitanju koje treba analizirati zajedno, u biti pita treba li članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, država članica smije zabraniti poreznom obvezniku da se poziva na izravni učinak te odredbe u odnosu na jednu transakciju zato što se taj porezni obveznik može pozvati na odredbe nacionalnog prava u odnosu na drugu transakciju koja se odnosi na istu robu i što bi zajednička primjena tih odredbi dovela do opće porezne posljedice koju ni nacionalno pravo ni Šesta direktiva, ako se odvojeno primijene na te transakcije, ne bi proizveli niti bi im to bio cilj.
- 28 Taj sud među ostalim pita je li u tom smislu relevantna činjenica da je nacionalno pravo koje se primjenjuje na potonju transakciju spojivo ili nije sa Šestom direktivom.
- 29 Valja podsjetiti da se, sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, u svim slučajevima u kojima se odredbe neke direktive čine, s obzirom na njihov sadržaj, bezuvjetnima i dovoljno preciznima, pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, bilo da je ona propustila pravodobno prenijeti direktivu u nacionalno pravo ili ju je pogrešno prenijela (presuda Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 30 Odredba prava Unije bezuvjetna je kada propisuje obvezu koja nije podvrgnuta nijednom uvjetu niti je u svom provođenju ili svojim učincima ovisna o bilo kojem aktu institucija Unije ili država članica (presuda Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 31 Članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive određuje slučajeve u kojima države članice moraju prikladno smanjiti poreznu osnovicu pod uvjetima koje same određuju. Stoga ta odredba obvezuje države članice da smanje poreznu osnovicu svaki put kada, nakon sklapanja transakcije, poreznom obvezniku ne bude plaćena ukupna naknada ili dio naknade (presuda Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 16.).
- 32 Iako ta odredba dopušta državama članicama određeni diskrecijski prostor kod utvrđivanja mjera koje omogućuju određivanje iznosa smanjenja, ta okolnost ipak ne utječe na preciznost i bezuvjetnost obveze priznavanja smanjenja porezne osnovice u slučajevima iz te odredbe. Ona stoga ispunjava uvjete za izravan učinak (presuda Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, t. 34.).

- 33 Kako je sud koji je uputio zahtjev izložio u svom zahtjevu za prethodnu odluku, pitanja upućena Sudu postavljaju se jer su u glavnom postupku porezna tijela Ujedinjene Kraljevine smatrala da porezni obveznik ne može istovremeno koristiti „neočekivani dobitak“ i članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive, s obzirom na to da bi zajednička primjena članka 38. VAT Regulations 1995, Cars Ordera i te direktive dovela do opće porezne posljedice koju ni nacionalno pravo ni navedena direktiva, ako se odvojeno primijene na te transakcije, ne bi proizveli niti bi im to bio cilj.
- 34 Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da, u situaciji poput one u glavnom postupku, PDV obračunat krajnjem potrošaču koji treba platiti poreznim tijelima nije izračunat na temelju stvarno primljene naknade koju je porezni obveznik primio u zamjenu za isporučene usluge. Izravan učinak nije načelo prava Unije koje se može koristiti kako bi se postigao rezultat suprotan cilju direktive. Ta vlada stoga smatra da se porezni obveznik ne može pozivati na odredbe nacionalnog prava u odnosu na jednu transakciju i na izravan učinak članka 11.C stavka 1. prvog podstavka Šeste direktive u odnosu na drugu transakciju.
- 35 Tu argumentaciju nije moguće prihvatiti.
- 36 Naime, kako proizlazi iz točke 32. ove presude, članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive ima izravan učinak tako da, u okolnostima iz predmeta u glavnom postupku, pitanje može li porezni obveznik poput GMAC-a koristiti, nakon što je isporučio robu u okviru ugovora o leasingu, pravo na smanjenje porezne osnovice koje mu dodjeljuje ta odredba, ovisi o okolnosti da klijenti GMAC-a ne izvrše u cijelosti ili djelomično svoju obvezu plaćanja iz tog ugovora.
- 37 Ta odredba izražava temeljno načelo Šeste direktive, u skladu s kojim poreznu osnovicu čini stvarno primljena naknada i čija je posljedica da porezna uprava ne smije na ime PDV-a naplatiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (presuda Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 38 Međutim, iz spisa koji je zaprimio Sud proizlazi da će se, ako prodaja na dražbi vozila koje je zaplijenjeno primatelju leasinga nije bila na temelju samog nacionalnog prava izuzeta od PDV-a, oporezivati naknada primljena za svaku transakciju. Tako će poreznu osnovicu činiti iznosi koje plati korisnik leasinga i kupac u okviru prodaje na dražbi. S obzirom na navedeno, porezna osnovica će odgovarati, u skladu s načelom navedenim u prethodnoj točki, naknadi koju je GMAC stvarno primio.
- 39 U tom smislu valja podsjetiti na stalnu sudsku praksu Suda u skladu s kojom se država članica koja nije pravovremeno donijela provedbene mjere koje nalaže direktiva ne može protiv pojedinaca pozivati na neispunjenje obveze iz te direktive (vidjeti osobito presudu Rieser Internationale Transporte, EU:C:2004:76, t. 22. i navedena sudska praksa)
- 40 Stoga okolnost da se na temelju nacionalnog prava prodaja na dražbi vozila nije tretirala kao isporuka robe ili usluga neće dovesti do toga da se poreznom obvezniku uskrati pravo na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpune ili djelomične neisplate cijene, sukladno članku 11.C stavku 1. prvom podstavku Šeste direktive.
- 41 Nadalje valja navesti da se, sukladno temeljnom načelu svojstvenom zajedničkom sustavu PDV-a i koje proizlazi iz članka 2. Prve direktive Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet (SL 1967, 71, str. 1301.) i iz članka 2. Šeste direktive, PDV primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije uz odbitak poreza koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente (vidjeti osobito presude Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 29., i Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, t. 37.).
- 42 Stoga u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja iznos porezne osnovice ugovora o leasingu vozila treba prilagoditi s obzirom na naknadu koju je porezni obveznik stvarno primio u okviru tog istog ugovora. Naknada koju je primio taj porezni obveznik, koju je platila treća osoba u okviru druge

transakcije, u ovom slučaju prodaje na dražbi vozila koje je primatelj leasinga vratio, ne utječe na zaključak u skladu s kojim se spomenuti porezni obveznik može pozvati na izravan učinak članka 11.C stavka 1. prvog podstavka Šeste direktive u okviru ugovora o leasingu.

- 43 Iz prethodno navedenog proizlazi da pitanje spojivosti nacionalnog prava koje se primjenjuje na transakciju prodaje na dražbi sa Šestom direktivom nije relevantno za određivanje može li porezni obveznik poput GMAC-a koristiti prava koja ima na temelju članka 11.C stavka 1. prvog podstavka Šeste direktive.
- 44 Vlada Ujedinjene Kraljevine nadalje ističe da bi selektivno pozivanje na izravan učinak te odredbe predstavljalo zloupotrebu, na način da se stvori situacija u kojoj nije ispunjena svrha predmetnog propisa.
- 45 U tom smislu treba istaknuti da je Sud, u točkama 74. i 75. presude Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121), među ostalim presudio da utvrđenje zloupotrebe u području PDV-a pretpostavlja, s jedne strane, da je posljedica predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Šeste direktive i nacionalnog zakonodavstva koje je prenosi, dobivanje porezne olakšice čija je dodjela protivna cilju tih odredbi i, s druge strane, da iz ukupnih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija bio dobivanje te porezne olakšice.
- 46 Nacionalni sud treba provjeriti, sukladno pravilima o dokazivanju nacionalnog prava, ako to ne ugrožava učinkovitost prava Unije, postoje li u glavnom postupku elementi koji predstavljaju zloupotrebu. Međutim, odlučujući u prethodnom postupku sud može, ovisno o slučaju, iznijeti pojašnjenja s ciljem usmjeravanja nacionalnog suda u tumačenju (vidjeti osobito presudu Halifax i dr., EU:C:2006:121, t. 76. i 77. i navedenu sudsku praksu).
- 47 Treba navesti da, kako pravilno ističe vlada Ujedinjene Kraljevine, ako nije moguće postići cilj iz Šeste direktive, razlog tome je „neočekivani dobitak“ koji proizlazi isključivo iz primjene nacionalnog prava. Naime, kako proizlazi iz točke 38. ove presude, dobivanje predmetne porezne olakšice u biti je posljedica neoporezivanja prodaje na dražbi vozila koje je zaplijenjeno primatelju leasinga što proizlazi iz članka 4. Cars Ordera.
- 48 Nadalje, Sud je presudio da se izbor poduzetnika između izuzetih transakcija i oporezivih transakcija može temeljiti na svim elementima, a posebice na prosudbama porezne naravi u vezi s objektivnim sustavom PDV-a. Naime, kada porezni obveznik ima izbor između dviju različitih transakcija, on može izabrati strukturu svojih djelatnosti kako bi ograničio svoj porezni dug (vidjeti presudu RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, t. 54. i navedenu sudsku praksu).
- 49 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na prvo i treće pitanje treba odgovoriti da članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, država članica ne smije zabraniti poreznom obvezniku da se poziva na izravan učinak te odredbe u odnosu na jednu transakciju zato što se taj porezni obveznik može pozvati na odredbe nacionalnog prava u odnosu na drugu transakciju koja se odnosi na istu robu i što bi zajednička primjena tih odredbi dovela do opće porezne posljedice koju ni nacionalno pravo ni Šesta direktiva, ako se odvojeno primijene na te transakcije, ne bi proizveli niti bi im to bio cilj.

Drugo pitanje

- 50 Uzimajući u obzir odgovor na prvo i treće pitanje, nema potrebe odgovarati na drugo pitanje.

Troškovi

- 51 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 11.C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, država članica ne smije zabraniti poreznom obvezniku da se poziva na izravni učinak te odredbe u odnosu na jednu transakciju, zbog toga što se taj porezni obveznik može pozvati na odredbe nacionalnog prava u odnosu na drugu transakciju koja se odnosi na istu robu i što bi zajednička primjena tih odredbi dovela do opće porezne posljedice koju ni nacionalno pravo ni Šesta direktiva 77/388, ako se odvojeno primijene na te transakcije, ne bi proizveli niti bi im to bio cilj.

Potpisi