

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

3. september 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – moms – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit – direkte virkning – nedsættelse af afgiftsgrundlaget – gennemførelse af to transaktioner, der vedrører de samme goder – levering af goder – biler, der sælges ved en aftale om lejekøb, men tilbagetages og bortauktioneres – misbrug af rettigheder«

I sag C-589/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 10. december 2012, indgået til Domstolen den 14. december 2012, i sagen:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

GMAC UK plc,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. december 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- GMAC UK plc ved R. Cordara, QC
- Det Forenede Kongeriges regering ved J. Beeko, som befuldmægtiget, bistået af K. Lasok, QC
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal, A. Cordewener og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af

medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og GMAC UK plc (herefter »GMAC«) vedrørende afgiftsgrundlaget for merværdiafgift (herefter »moms«) for leveringer, som GMAC har udført i henhold til aftaler om lejekøb af motorkøretøjer.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, om beskatningsgrundlaget i indlandet fastsatte:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser [...], den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris [...]

4 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, der omhandler diverse bestemmelser, bestemte i stk. 1:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

Det Forenede Kongeriges ret

5 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at lovgivningen, som gennemførte sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, bestod af to sæt bestemmelser. Det første regelsæt fandt anvendelse ved nedsættelse af modydelsen. Det andet regelsæt fandt anvendelse og tildelte en lempelse, dvs. et fradrag for uerholdelige fordringer, i tilfælde af hel eller delvis manglende betaling.

De nationale bestemmelser om nedsættelse af modydelsen

6 Disse bestemmelser var, siden 1995, at finde i Regulation 38, sammenholdt med Regulation 24 i VAT Regulations 1995 (bekendtgørelse om bogføring og registrering af moms). De bestemte, i tilfælde af nedsættelse af modydelsen for en leverance indeholdende momsbeløbet, at den afgiftspligtige skulle justere sin momskonto ved at bogføre det pågældende momsbeløb som en negativ post. I denne forbindelse anerkendtes en nedsættelse af modydelsen kun, hvis den kunne godtgøres ved en kreditnota eller et lignende dokument. Tilsvarende regler fandt anvendelse i perioden 1990-1995.

De nationale bestemmelser om uerholdelige fordringer

7 For leverancer mellem den 2. oktober 1978 og den 26. juli 1990 fandt fradraget for uerholdelige fordringer anvendelse i medfør af den »gamle ordning«. For leverancer mellem den 1. april 1989 og den 19. marts 1997 kunne krav om fradrag fremsættes under den »nye ordning«. I overgangsperioden, dvs. mellem den 1. april 1989 og den 26. juli 1990, kunne krav fremsættes

under begge ordninger.

– Den gamle ordning

8 Den gamle ordning blev gennemført ved section 12 i Finance Act 1978 (finansloven af 1978) og videreført i section 22 i Value Added Tax Act 1983 (lov af 1983 om merværdiafgift, herefter »VATA 1983«).

9 Section 22 i VATA 1983 bestemmer:

»(1) Når:

(a) en person har leveret varer eller tjenesteydelser som modydelse for et pengebeløb, og har beregnet og betalt afgift af denne levering eller tjenesteydelse, og

(b) den person, som skal betale ethvert udestående beløb af modydelsen, er insolvent,

er den førstnævnte person, med forbehold af subsection (2) og bestemmelserne i subsection (3) nedenfor, berettiget til, efter indgivelse af anmodning herom til Commissioners, en tilbagebetaling af den moms, der kan faktureres under hensyn til det udestående beløb.

(2) En person er ikke berettiget til en tilbagebetaling i medfør af denne section, medmindre

(a) denne har påvist fordringens størrelse i forbindelse med insolvensbehandlingen, og at det således påviste beløb svarer til den udestående modydelse, nedsat med kravets pålydende

(b) værdien af leveringen ikke overstiger markedsværdien, og

(c) for så vidt angår en levering af varer, ejendomsretten til varerne er overgået til den person, der var modtager af varerne [...]«

10 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, betragtedes en person i medfør af section 22 i VATA 1983 som insolvent i denne bestemmelses forstand, såfremt den pågældende var blevet erklæret konkurs, eller såfremt retten havde afsagt en kendelse om forvaltning af vedkommendes formue inden for rammerne af en konkursbehandling. Et selskab var insolvent, såfremt det var under frivillig likvidation eller tvangsopløsning, og »omstændighederne er således, at selskabet ikke er i stand til at betale sin gæld, som den forfalder«.

– Den nye ordning

11 Section 11 i Finance Act 1990 (finansloven af 1990) indførte den nye ordning og ophævede den gamle ordning for leveringer efter den 26. juli 1990.

12 Den nye ordning fandt anvendelse på leveringer efter den 1. april 1989. Den blev videreført i section 36 i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift), der var affattet således:

»1) Subsection (2) nedenfor finder anvendelse:

a) når en person har leveret varer eller tjenesteydelser som modydelse for et pengebeløb, og har beregnet og betalt afgift af denne levering eller tjenesteydelse

b) når modydelsen for denne levering helt eller delvist er afskrevet i dennes regnskaber som et tab, og

c) når der er gået seks måneder [erstatte perioden på to år i bestemmelserne i section 11 i

Finance Act 1990] (at regne fra leveringsdagen).

2) med forbehold af nedenstående bestemmelser i denne section eller bestemmelser i henhold hertil, er en person berettiget til, efter indgivelse af anmodning herom til Commissioners, en tilbagebetaling af den moms, der kan faktureres under hensyn til det udestående beløb.

[...]

4) En person er ikke berettiget til en tilbagebetaling i henhold til subsection (2) ovenfor, medmindre

a) værdien af leveringen ikke overstiger markedsværdien, og

b) for så vidt angår en levering af varer, ejendomsretten til varerne er overgået til den person, der var modtager af varerne eller til en person, som har en afledt ret hertil, gennem eller for førstnævnte person.«

[...]«

Bekendtgørelse af 1992 om merværdiafgift på biler

13 Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland tillod momsfradrag for brugte køretøjer, med i det væsentlige samme ordlyd i de på hinanden følgende retsfor skrifter, herunder Value Added Tax (Cars) Order 1992 (bekendtgørelse af 1992 om merværdiafgift på biler, herefter »Cars Order«).

14 Når en forhandler solgte en brugt bil, skulle momsen i henhold til Regulation 8 i Cars Order faktureres på et afgiftsgrundlag, der beløbsmæssigt svarede til forhandlerens fortjenstmargen.

15 Videresalg af de af sælgeren tilbagetagne køretøjer var dog i henhold til Regulation 4 i Cars Order underlagt særlige bestemmelser:

»(1) Hver af de nedenfor omhandlede transaktioner anses hverken for en levering af varer eller af tjenesteydelser:

(a) afhændelsen af et brugt motorkøretøj af en person, som har taget dette tilbage i henhold til en finansieringsaftale, når dette køretøj er i samme stand som på tidspunktet for tilbagetagelsen [...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 GMAC er et momspligtigt selskab, der bl.a. beskæftiger sig med salg af motorkøretøjer i form af afdragsaftaler.

17 Ved et sådant salg vælger en forbruger et køretøj hos en forhandler og ansøger om at få særskilt finansiering. Forbrugeren henvises således til et finansieringsselskab såsom GMAC. Når der er en aftale på plads mellem de tre parter, sælger forhandleren bilen til finansieringsselskabet, hvorefter dette stiller bilen til rådighed for den endelige forbruger i henhold til en »aftale om lejekøb«.

18 Bilforhandlernes salg af disse køretøjer til GMAC var momspligtigt og belagt med den normale sats. Når GMAC leverede et køretøj til den endelige forbruger, i henhold til en aftale om lejekøb, var dette ligeledes momspligtigt og belagt med den normale sats. I tilfælde af lejerens misligholdelse tilbagetog GMAC køretøjet og bortauktionerede det. Provenuet fra salget blev

modregnet i de af lejerens skyldige månedlige rater.

19 Leveringen af et motorkøretøj i forbindelse med en aftale om lejekøb blev anset for, i momsmæssig henseende, at udgøre en levering af varer. Momsen forfaldt ved GMAC's levering af køretøjet til den endelige forbruger, for det samlede skyldige beløb med fradrag af finansieringsomkostninger. Hvis køretøjet efterfølgende blev tilbagetaget og bortauktioneret, i henhold til bl.a. Regulation 4 i Cars Order, blev dette auktionssalg hverken anset for en levering af varer eller af tjenesteydelser.

20 Commissioners havde altid anerkendt, at Regulation 38 i VAT Regulations 1995 fandt anvendelse, såfremt aftaleparterne var enige om at ophæve aftalen om lejekøb af et motorkøretøj, og dette medførte et videresalg af køretøjet, hvorefter GMAC skulle anses for at have foretaget transaktionen; aftale om lejekøb mod en modydelse, der var nedsat til provenuet ved det senere videresalg. Indtil afgørelsen fra High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige) i sagen C&E Commissioners mod GMAC (2004) havde de dog ikke anerkendt, at den samme ordning fandt anvendelse, når lejerens var i misligholdelse, og køretøjet blev tilbagetaget og bortauktioneret af GMAC.

21 Siden denne afgørelse har Regulation 38 i VAT Regulations 1995 ligeledes fundet anvendelse, når en lejer har misligholdt aftalen, og køretøjet herefter bortauktioneres af GMAC. High Court of Justice fandt også, at Cars Order fandt anvendelse, således at GMAC ikke skulle betale moms af auktionsprovenuet. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at en kombineret anvendelse af disse bestemmelser vil føre til, at der opnås en uventet ekstrafortjeneste, den såkaldte »windfall-effekt«, hvorefter det skyldige momsbeløb i sidste ende er mindre end det ville have været, hvis sjette direktiv havde været korrekt gennemført.

22 GMAC har således anlagt en ny sag, der også omfatter perioden 1978-1997, og som udelukkende er baseret på sjette direktivs direkte virkning. Kravet vedrører nu den del af modydelsen ved leveringen af motorkøretøjet til kunden, der ikke er blevet betalt som følge af denne kundes misligholdelse. Dette beløb udgør ikke et afslag i prisen som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit. Det drejer sig her om misligholdelse af en delvis betaling i denne bestemmelses forstand, dvs. en uerholdelig fordring.

23 Ved skrivelse af 20. februar 2006 ansøgte GMAC derfor om et fradrag for uerholdelige fordringer vedrørende perioden 1978-1997, som var affødt af ophævelsen af kundekontrakterne om lejekøb af motorkøretøjer på grund af manglende betaling af den aftalte salgspris. Commissioners afslog ansøgningen ved afgørelse af 18. juli 2006.

24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) gav GMAC medhold under sagen anlagt til prøvelse af denne afgørelse, idet denne ret fandt, at lovens betingelser for at indrømme et fradrag i afgiftsgrundlaget var uforenelige med EU-retten, og at GMAC's ansøgninger, der tog sigte på at opnå et fradrag for uerholdelige fordringer, hverken ville føre til en forvridning eller et brud på afgiftsneutraliteten i strid med EU-retten.

25 I appelsagen fandt Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) derimod, at Regulation 38 i VAT Regulations 1995, således som den var fortolket af High Court of Justice i sagen C&E Commissioners mod GMAC (2004), sammenholdt med Cars Order, ikke udgør en effektiv gennemførelse af sjette direktiv, idet dette resulterer i en lempelse af momsen, som er uforenelig med dette direktivs formål og dermed i strid med EU-retten.

26 På denne baggrund har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) I hvilket omfang er en afgiftspligtig person berettiget til for to transaktioner vedrørende de samme varer både (i) at påberåbe sig den direkte virkning af en af bestemmelserne i [sjette direktiv] for en transaktion og (ii) at støtte sig til bestemmelserne i national ret for den anden transaktion, når dette fører til et samlet afgiftsmæssigt resultat for de to transaktioner, som hverken den særskilte anvendelse af national ret eller [sjette direktiv] på disse to transaktioner fører til eller tilsigter at føre til?

2) Såfremt svaret på det første spørgsmål er, at der er omstændigheder, hvorunder den afgiftspligtige person ikke er berettiget til at gøre det (eller ikke er berettiget hertil i et bestemt omfang), hvilke omstændigheder er der da tale om, og navnlig hvilket forhold mellem de to transaktioner kan give anledning til sådanne omstændigheder?

3) Er svarene på [det] første og [det] andet spørgsmål anderledes i henhold til, om den nationale behandling af en af transaktionerne er i overensstemmelse med sjette momsdirektiv eller ikke?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det tredje spørgsmål

27 Med det første og det tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjettes direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan forbyde en afgiftspligtig at påberåbe sig denne bestemmelses direkte virkning vedrørende en transaktion med den begrundelse, at den afgiftspligtige kan påberåbe sig bestemmelserne i national ret med hensyn til en anden transaktion vedrørende samme varer, og at en kumuleret anvendelse af disse bestemmelser vil føre til et samlet afgiftsmæssigt resultat, som hverken den særskilte anvendelse af national ret eller sjette direktiv på disse to transaktioner fører til eller tilsigter at føre til.

28 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om det har betydning i denne sammenhæng, om den nationale lovgivning, der finder anvendelse på sidstnævnte transaktion, er i overensstemmelse med sjette direktiv eller ej.

29 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved den nationale domstol påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (dom *Almos Agrárkúkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

30 En EU-retlig bestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, gjort afhængig af, at institutioner i Unionen eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende (dom *Almos Agrárkúkereskedelmi*, EU:C:2014:328, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

31 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, fastlægger de tilfælde, hvor medlemsstaterne er forpligtet til at nedsætte beskatningsgrundlaget »tilsvarende«, på betingelser, som fastsættes af dem. I henhold til denne bestemmelse er medlemsstaterne således forpligtet til at nedsætte beskatningsgrundlaget i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige, efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet (dom Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 16).

32 Selv om denne bestemmelse overlader medlemsstaterne et vist skøn, når de vedtager de foranstaltninger, der er nødvendige for at fastlægge nedsættelsens størrelse, berører denne omstændighed imidlertid ikke den præcise og ubetingede karakter af den forpligtelse til at tage nedsættelsen af afgiftsgrundlaget til følge i de tilfælde, der er fastsat i nævnte bestemmelse. Denne opfylder således betingelserne for at have direkte virkning (dom Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, præmis 34).

33 Som den forelæggende ret har anført i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, er de til Domstolen stillede spørgsmål foranlediget af, at skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige i hovedsagen har fundet, at den afgiftspligtige ikke samtidigt kan drage nytte af »windfall-effekten« og sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, navnlig på grund af det forhold, at den kumulerede anvendelse af Regulation 38 i VAT Regulations 1995, Cars Order og dette direktiv skulle føre til et samlet afgiftsmæssigt resultat for de to transaktioner, som hverken den særskilte anvendelse af national ret eller af nævnte direktiv på disse to transaktioner fører til eller tilsigter at føre til.

34 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering beregnes den moms, der i en situation som den i hovedsagen omhandlede afkræves den endelige forbruger og betales til skattemyndighederne, ikke ud fra den modydelse, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget for de foretagne leveringer. Direkte virkning er ikke et EU-retligt princip, der kan anvendes med henblik på at opnå det modsatte resultat af det, der tilsigtes med direktivet. Regeringen er derfor af den opfattelse, at den afgiftspligtige ikke er berettiget til at påberåbe sig bestemmelserne i national ret med hensyn til den ene transaktion, og den direkte virkning af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, med hensyn til den anden transaktion.

35 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

36 Således som det fremgår af denne doms præmis 32, er sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, nemlig direkte anvendelig således at spørgsmålet, under de omstændigheder, der foreligger i hovedsagen, er, om en afgiftspligtig såsom GMAC efter at have leveret et gode i henhold til en aftale om lejekøb kan påberåbe sig retten til at opnå den nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som denne bestemmelse tildeler ham, afhængig af den omstændighed, at GMAC's kunder helt eller delvist ikke opfylder deres betalingsforpligtelse i henhold til denne aftale.

37 Ganske vist er denne bestemmelse udtryk for et grundlæggende princip i sjette direktiv, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvorefter følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det fremgår dog af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at såfremt auktionssalget af det fra lejeren tilbagetagne køretøj ikke i henhold til national lovgivning var momsfritaget, ville den modydelse, der er modtaget for hver transaktion, være afgiftspligtig. Afgiftsgrundlaget ville således udgøres af beløb indbetalt af kunden, der indgik aftalen om lejekøb, og af auktionskøber. Afgiftsgrundlaget skulle dermed, i overensstemmelse med det princip, der er anført i den

foregående præmis, svare til den modydelse, som GMAC faktisk har modtaget.

39 I denne forbindelse kan der imidlertid henvises til Domstolens faste praksis, ifølge hvilken en medlemsstat, som ikke inden for den fastsatte frist har truffet de i direktivet krævede gennemførelsesforanstaltninger, ikke over for private kan gøre gældende, at den ikke har opfyldt de forpligtelser, som direktivet pålægger den (jf. bl.a. dom *Rieser Internationale Transporte*, C?157/02, EU:C:2004:76, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

40 Følgelig kan den omstændighed, at auktionssalget af et køretøj i henhold til national lovgivning ikke behandles som en levering af varer eller tjenesteydelser, ikke anses for at medføre, at den afgiftspligtige er frataget retten til at opnå en nedsættelse af afgiftsgrundlaget i tilfælde af helt eller delvist manglende betaling af prisen, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit.

41 Det skal endvidere bemærkes, at ifølge det grundlæggende princip, som det fælles momssystem er baseret på, og som følger af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, 71, s. 1301) og sjette direktivs artikel 2, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den afgift, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen (jf. bl.a. domme *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, præmis 29, og *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, præmis 37).

42 Følgelig skal afgiftsgrundlaget for en aftale om lejekøb af et køretøj justeres i forhold til den modydelse, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget inden for rammerne af samme kontakt. Den modydelse, som den afgiftspligtige har modtaget fra tredjemand i forbindelse med en anden transaktion, i det foreliggende tilfælde en bortauktionering af det af lederen returnerede køretøj, er uden relevans for konklusionen om, at denne afgiftspligtige kan påberåbe sig den direkte virkning af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, i forbindelse med en aftale om lejekøb.

43 Det følger af det ovenstående, at spørgsmålet om, hvorvidt den nationale lovgivning, der er gældende for auktionssalgstransaktionen, er i overensstemmelse med sjette direktiv eller ikke, ikke er relevant med hensyn til at fastslå, om en afgiftspligtig såsom GMAC har ret til at gøre de rettigheder, der følger af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, gældende.

44 Det Forenede Kongeriges regering har endvidere gjort gældende, at det ville udgøre misbrug selektivt at påberåbe sig denne bestemmelses direkte effekt, og således skabe en situation, hvor det resultat, der er tilsigtet med den pågældende lovgivning, ikke opnås.

45 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i præmis 74 og 75 i dom *Halifax m.fl.* (C?255/02, EU:C:2006:121) bl.a. har fastslået, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første forudsætter, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af denne afgiftsfordel.

46 Det påhviler den nationale ret at efterprøve, hvorvidt der foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, hvorved anvendelsen af national ret imidlertid ikke må begrænse EU-rettens rækkevidde og virkning. Imidlertid kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. bl.a. dom Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 76 og 77 og den deri nævnte retspraksis).

47 Det skal bemærkes, som det er gjort gældende af Det Forenede Kongeriges regering, at selv om det med sjette direktiv tilsigtede formål ikke opnås, beror dette således på en »windfall-effekt«, som udelukkende er en følge af anvendelsen af national lovgivning. Som det fremgår af denne doms præmis 38, er opnåelsen af den omhandlede afgiftsmæssige fordel nemlig i det væsentlige et resultat af den manglende beskatning af auktionssalg af et køretøj, som er taget tilbage fra lederen, som det følger af Regulation 4 i Cars Order.

48 Domstolen har endvidere fastslået, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art. Når den afgiftspligtige person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han nemlig ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvær reduceres (jf. dom RBS Deutschland Holdings, C?277/09, EU:C:2010:810, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

49 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første til det tredje spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke kan forbyde en afgiftspligtig at påberåbe sig denne bestemmelses direkte virkning vedrørende en transaktion med den begrundelse, at den afgiftspligtige kan påberåbe sig bestemmelserne i national ret med hensyn til en anden transaktion vedrørende samme varer, og at en kumuleret anvendelse af disse bestemmelser vil føre til et samlet afgiftsmæssigt resultat, som hverken den særskilte anvendelse af national ret eller sjette direktiv på disse to transaktioner fører til eller tilsigter at føre til.

Det andet spørgsmål

50 Henset til besvarelsen af det første og det tredje spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ikke kan forbyde en afgiftspligtig at påberåbe sig denne bestemmelses direkte virkning vedrørende en transaktion med den begrundelse, at den afgiftspligtige kan påberåbe sig bestemmelserne i national ret med hensyn til en anden transaktion vedrørende samme varer, og at en kumuleret anvendelse af disse bestemmelser vil føre til et samlet afgiftsmæssigt resultat, som hverken den særskilte anvendelse af national ret eller sjette direktiv 77/388 på disse to transaktioner fører til eller tilsigter at føre til.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.