

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 3 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 11 C.1 första stycket – Direkt effekt – Minskning av beskattningsunderlaget – Genomförande av två transaktioner som avser samma varor – Leveranser av varor – Bilar som sålts på avbetalning med äganderättsförbehåll men därefter återtagits och sålts på auktion – Rättsmissbruk”

I mål C-589/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 10 december 2012, som inkom till domstolen den 14 december 2012, i målet

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

GMAC UK plc,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 december 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- GMAC UK plc, genom R. Cordara, QC,
- Förenade kungarikets regering, genom J. Beeko, i egenskap av ombud, biträdd av K. Lasok, QC,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, A. Cordewener och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 C.1 första stycket i rådets

sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat *sjätte direktivet*).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad *Commissioners*) och GMAC UK plc (nedan kallat *GMAC*) angående beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för leveranser som GMAC utfört enligt avtal om avbetalningsköp av bilar med äganderättsförbehåll.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 11 A i sjätte direktivet, angående beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inom landets territorium, föreskrevs följande:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

[...]”.

4 I artikel 11 C i sjätte direktivet, med rubriken ”Diverse bestämmelser”, föreskrevs följande i punkt 1:

”Om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse.”

Lagstiftningen i Förenade kungariket

5 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den lagstiftning genom vilken artikel 11 C.1 i sjätte direktivet införlivades bestod av två författningar. Den första tillämpades i fall där ersättningen för en vara eller tjänst hade minskat. Den andra tillämpades i fall där betalning helt eller delvis uteblivit och medförde en rätt till en minskning av beskattningsunderlaget på grund av konstaterade kundförluster.

De nationella bestämmelserna om minskad ersättning för en vara eller tjänst

6 Dessa bestämmelser fanns sedan år 1995 i regulation 38, jämförd med regulation 24, i 1995 års förordning om mervärdesskatt (VAT Regulations 1995). I bestämmelserna föreskrevs att i fall där det skett en minskning av ersättningen för en vara eller tjänst och mervärdesskatt hade debiterats, skulle den skattskyldiga personen justera sin mervärdesskattebedömning genom att bokföra det aktuella mervärdesskattebeloppet som en negativ post. Därvid ansågs en minskning av ersättningen föreligga endast om minskningen kunde styrkas med en kreditnota eller annan liknande handling. Motsvarande bestämmelser var i kraft under perioden 1990–1995.

De nationella bestämmelserna om konstaterade kundförluster

7 För leveranser som utfördes mellan den 2 oktober 1978 och den 26 juli 1990 medgavs minskning av beskattningsunderlaget vid konstaterade kundförluster enligt det "gamla systemet". För leveranser som utfördes mellan den 1 april 1989 och den 19 mars 1997 kunde en minskning av beskattningsunderlaget på grund av konstaterade kundförluster begäras enligt det "nya systemet". Under övergångsperioden, det vill säga mellan den 1 april 1989 och den 26 juli 1990, kunde sådan begäran göras antingen enligt det gamla systemet eller enligt det nya systemet.

– Det gamla systemet

8 Det gamla systemet infördes genom section 12 i 1978 års finanslag (Finance Act 1978) och återinfördes genom section 22 i 1983 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act 1983) (nedan kallad *VATA 1983*).

9 I section 22 i VATA 1983 föreskrevs följande:

"(1) I fall då

- (a) en person har levererat varor eller tillhandahållit tjänster mot ersättning i form av pengar samt har redovisat och betalat mervärdesskatt på leveransen eller tillhandahållandet, och
- (b) den person som var skyldig att betala eventuellt utestående belopp av ersättningen för varan eller tjänsten har blivit insolvent gäller följande:

Om inte annat följer av punkterna 2 och 3 nedan, ska den förstnämnda personen i dessa fall ha rätt att efter begäran till Commissioners få återbetalning av utgående mervärdesskatt som belöper på den obetalda delen av ersättningen för varan eller tjänsten.

(2) För att en person ska ha rätt till återbetalning enligt denna section krävs att följande villkor är uppfyllda:

- (a) Vederbörande ska ha styrkt fordringens belopp i insolvensförfarandet, och detta belopp ska motsvara den obetalda delen av ersättningen för varan eller tjänsten, med avdrag för det belopp som begäran om återbetalning avser.
- (b) Värdet av leveransen eller tillhandahållandet får inte överstiga marknadsvärdet.
- (c) När det gäller leverans av varor ska äganderätten till varorna ha övergått till mottagaren av varorna [...]"

10 Vidare framgår det av beslutet om hänskjutande att enligt section 22 i VATA 1983 ansågs en person vara insolvent, i den bestämmelsens mening, om vederbörande hade försatts i konkurs eller om en domstol hade beslutat om konkursförvaltning av dennes tillgångar. Ett bolag ansågs vara insolvent om det själv valt eller tvingats att gå i likvidation och om "omständigheterna var sådana att bolaget inte kunde betala sina skulder".

– Det nya systemet

11 Genom section 11 i 1990 års finanslag (Finance Act 1990) infördes det nya systemet. I bestämmelsen angavs att det gamla systemet inte skulle tillämpas på leveranser som utfördes efter den 26 juli 1990.

12 Det nya systemet tillämpades på leveranser som utförts efter den 1 april 1989. Det

återinfördes genom section 36 i 1994 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act 1994), som hade följande lydelse:

"1) Punkt 2 nedan ska tillämpas i följande fall:

- a) En person har levererat varor eller tillhandahållit tjänster mot ersättning i form av pengar samt har redovisat och betalat mervärdesskatt på leveransen eller tillhandahållandet.
 - b) Hela eller del av ersättningen för varan eller tjänsten har av nämnda person bokförts som en konstaterad kundförlust.
 - c) En period på [...] sex månader [som ersatte den period på två år som föreskrevs i section 11 i 1990 års finanslag] har förflutit (räknat från leveransdagen).
- 2) Om inte annat följer av nedanstående bestämmelser eller av föreskrifter som antagits med stöd av dem, ska personen ha rätt att efter begäran till Commissioners få återbetalning av den utgående mervärdesskatt som belöper på den obetalda delen av ersättningen för varan eller tjänsten.

[...]

4) För att en person ska ha rätt till återbetalning enligt punkt 2 ovan krävs att följande villkor är uppfyllda:

- a) Värdet av leveransen eller tillhandahållandet motsvarar eller understiger marknadsvärdet.
- b) När det gäller leverans av varor ska äganderätten till varorna ha övergått till mottagaren av varorna eller till en person som härleder en rätt från eller genom mottagaren.

[...]"

1992 års förordning om mervärdesskatt på bilar (Value Added Tax (Cars) Order 1992)

13 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland medgav avdrag för mervärdesskatt på försäljning av begagnade bilar enligt väsentligen likalydande bestämmelser i på varandra följande författningar, däribland 1992 års förordning om mervärdesskatt på bilar (Value Added Tax (Cars) Order 1992) (nedan kallad *Cars Order*).

14 I regulation 8 i *Cars Order* föreskrevs att när ett bilhandelsföretag säljer en begagnad bil, ska det ta ut mervärdesskatt på ett belopp som motsvarar företagets vinstmarginal.

15 I regulation 4 i *Cars Order* fanns emellertid en specialbestämmelse som reglerade det fallet att en begagnad bil som återtagits av bilhandelsföretaget säljs vidare till en ny kund. Bestämmelsen hade följande lydelse:

"(1) Följande transaktioner ska varken anses utgöra leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster:

- (a) Överlåtelse av en begagnad bil som görs av en person som återtagit bilen enligt ett finansieringsavtal, om bilen är i samma skick som den var när den återtogs [...]"

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 GMAC är ett mervärdesskattskyldigt bolag som bland annat bedriver försäljning av bilar på avbetalning med äganderättsförbehåll.

17 I samband med försäljningen väljer en konsument ut en bil hos ett bilhandelsföretag och ansöker hos företaget om en särskild finansiering. Konsumenten hänvisas då till ett finansieringsföretag, såsom GMAC. När alla tre parter har kommit överens, säljer bilhandelsföretaget bilen till finansieringsföretaget. Därefter levererar finansieringsföretaget bilen till konsumenten enligt ett "avtal om avbetalningsköp".

18 Bilhandelsföretagens försäljning av bilar till GMAC mervärdesbeskattades med den normala skattesatsen. När GMAC levererade en bil till en kund, enligt ett avtal om avbetalningsköp, beskattades detta också med den normala skattesatsen. Vid bristande betalning från kunden återtog GMAC bilen och sålde den på auktion. Köpeskillingen från auktionsförsäljningen drogs av från kundens utestående månadsbetalningar.

19 Leverans av en bil enligt ett avtal om avbetalningsköp ansågs i mervärdesskattehänseende utgöra en leverans av varor. Mervärdesskattskyldigheten inträdde när GMAC levererade bilen till kunden, varvid beskattningsunderlaget utgjordes av hela skuldbeloppet, med avdrag för finansiella avgifter. Om bilen därefter återtogs och såldes på auktion, ansågs auktionsförsäljningen, enligt bland annat regulation 4 i Cars Order, varken utgöra en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

20 Commissioners hade alltid medgett att regulation 38 i VAT Regulations 1995 skulle tillämpas om båda parterna var överens om att säga upp ett avtal om avbetalningsköp av en bil och detta ledde till att denna såldes vidare. Detta innebar att GMAC skulle anses ha utfört transaktionen avseende avbetalningsförsäljningen mot en minskad ersättning, med avdrag för köpeskillingen från auktionsförsäljningen. Innan High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), meddelade domen i målet C & E Commissioners mot GMAC (2004) (nedan kallad *domen i GMAC-målet*) hade Commissioners dock inte medgett att samma ordning skulle tillämpas i det fallet att en kund slutar betala och bilen återtas och säljs på auktion av GMAC.

21 Sedan detta avgörande meddelades tillämpas regulation 38 i VAT Regulations 1995 också när en kund slutar betala och bilen återtas och säljs på auktion av GMAC. I nämnda avgörande slog High Court of Justice även fast att Cars Order också är tillämplig, vilket innebär att GMAC inte är skyldigt att betala mervärdesskatt på köpeskillingen från auktionsförsäljningen. I förevarande mål har den hänskjutande domstolen, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (nedan kallad *Upper Tribunal*), angett att den kombinerade tillämpningen av dessa regelverk medför en "windfall-effekt" (det vill säga en oväntad och oplanerad skattevinst för de skattskyldiga personerna) som gör att den mervärdesskatt som ska betalas i slutändan blir lägre än vad den skulle ha varit om sjätte direktivet hade införlivats på ett korrekt sätt.

22 GMAC inledde då ett nytt förfarande, som också det omfattade perioden 1978-1997, med stöd uteslutande av sjätte direktivets direkta effekt. Bolagets anspråk avser numera den del av ersättningen för leveransen av bilen till kunden som är utestående till följd av kundens bristande betalning. Detta belopp utgör inte en nedsättning av priset i den mening som avses i artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet. Det rör sig här om delvis utebliven betalning i den mening som avses i nämnda bestämmelse, det vill säga om en konstaterad kundförlust.

23 GMAC ansökte därför i skrivelse av den 20 februari 2006 om minskning av beskattningsunderlaget på grund av konstaterade kundförluster för perioden 1978-1997. Kundförlusterna var en följd av att avtal om avbetalningsköp av bilar som bolaget ingått med

kunder hade sagts upp på grund av bristande betalning av det avtalade försäljningspriset. Commissioners avslog denna begäran i beslut av den 18 juli 2006.

24 GMAC överklagade detta beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber). Denna domstol biföll överklagandet och anförde följande i domskälen. De lagstadgade villkoren för att beviljas minskning av beskattningsunderlaget är oförenliga med unionsrätten. GMAC:s begäran om att beviljas en sådan minskning medför inte en snedvriden eller bristande skatteneutralitet som strider mot unionsrätten.

25 Commissioners överklagade domen till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), som däremot anser att den kombinerade tillämpningen av regulation 38 i VAT Regulations 1995, såsom denna tolkats av High Court of Justice i domen i målet C & E Commissioners mot GMAC (2004), och Cars Order inte utgör ett effektivt genomförande av sjätte direktivet. Den ger nämligen upphov till en mervärdesskattelättnad som är oförenlig med syftet med direktivet och strider därmed mot unionsrätten.

26 Mot denna bakgrund beslutade Upper Tribunal att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) I vilken utsträckning har en skattskyldig person, beträffande två transaktioner avseende samma varor, rätt att både i) åberopa den direkta effekten av en bestämmelse i [sjätte direktivet] när det gäller den ena transaktionen, och ii) hänvisa till nationella bestämmelser när det gäller den andra transaktionen, om detta skulle leda till ett skattemässigt sammantaget resultat för de två transaktionerna som varken nationell lagstiftning eller [sjätte direktivet], tillämpade var för sig på de två transaktionerna, leder till eller är avsedda att leda till?

2) Om svaret på fråga 1 är att det finns omständigheter under vilka en skattskyldig person inte har rätt att göra detta eller inte har rätt att göra detta i viss utsträckning, vilka är då de omständigheter under vilka så är fallet och, framför allt, vilket förhållande mellan de två transaktionerna skulle kunna ge upphov till sådana omständigheter?

3) Påverkas svaren på fråga 1 och fråga 2 av om det sätt på vilket en transaktion behandlas enligt nationell lagstiftning är förenligt med sjätte direktivet eller inte?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den tredje frågan

27 Upper Tribunal har ställt den första och den tredje frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en medlemsstat, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, får förbjuda en skattskyldig person att åberopa den direkta effekten av den bestämmelsen med avseende på en transaktion, av det skälet att den skattskyldiga personen har rätt att åberopa bestämmelser i nationell lagstiftning med avseende på en annan transaktion som avser samma varor och att en kumulativ tillämpning av dessa bestämmelser skulle leda till ett skattemässigt sammantaget resultat som varken nationell lagstiftning eller sjätte direktivet, tillämpade var för sig på de två transaktionerna, leder till eller är avsedda att leda till.

28 Upper Tribunal vill vidare få klarhet i huruvida det i det avseendet är relevant om den nationella lagstiftning som är tillämplig på den andra av de i föregående punkt nämnda transaktionerna är förenlig med sjätte direktivet eller inte.

29 Det följer av domstolens fasta praxis att enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett

direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför nationell domstol gentemot staten, dels när direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom tidsfristen, dels när det inte har införlivats på ett korrekt sätt (dom Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

30 En unionsbestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte är beroende av att vare sig unionsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon rättsakt (dom Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

31 I artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet anges de fall i vilka medlemsstaterna är skyldiga att bevilja minskning av beskattningsunderlaget med motsvarande belopp och på de villkor som de själva bestämmer. Genom denna bestämmelse åläggs således medlemsstaterna att minska beskattningsunderlaget varje gång som – efter det att en transaktion har genomförts – den skattskyldiga personen inte har erhållit ersättningen, eller en del av denna, för varan eller tjänsten (dom Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 16).

32 Även om denna artikel således ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när de vidtar åtgärder för att fastställa storleken på minskningen av beskattningsunderlaget, påverkar detta inte den precisa och ovillkorliga karaktären hos skyldigheten att bevilja sådan minskning i de situationer som avses i artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet. Den bestämmelsen uppfyller därmed villkoren för att ha direkt effekt (dom Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punkt 34).

33 Upper Tribunal har i begäran om förhandsavgörande motiverat behovet av att hänskjuta tolkningsfrågor till domstolen enligt följande. I det nu aktuella målet har skattemyndigheterna i Förenade kungariket ansett att en skattskyldig person inte samtidigt ska kunna dra nytta av den ovannämnda "windfall-effekten" och artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet, särskilt på grund av att en kumulativ tillämpning av regulation 38 i VAT Regulations 1995, Cars Order och detta direktiv skulle leda till ett skattemässigt sammantaget resultat som varken nationell lagstiftning eller direktivet, tillämpade var för sig på de två transaktionerna, leder till eller är avsedda att leda till.

34 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att i en situation som den i det nationella målet beräknas den mervärdesskatt som debiteras på fakturan till kunden (och som ska betalas in till skattemyndigheterna) inte på den ersättning som den skattskyldiga personen har erhållit för den aktuella varan eller tjänsten. Direkt effekt är inte en unionsrättslig princip som kan användas för att uppnå ett resultat som strider mot det med direktivet avsedda resultatet. Regeringen anser således att en skattskyldig person inte har rätt att åberopa bestämmelser i nationell lagstiftning när det gäller en transaktion och åberopa den direkta effekten av artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet när det gäller en annan transaktion.

35 Denna argumentation kan inte godtas.

36 Som anförts ovan i punkt 32 har artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet direkt effekt. Vid sådana förhållanden som de i det nationella målet är därför frågan huruvida en skattskyldig person som GMAC, när denna har levererat en vara enligt ett avtal om avbetalningsköp, får göra gällande den rätt till minskning av beskattningsunderlaget som vederbörande har enligt nämnda bestämmelse avhängig av att GMAC:s kunder helt eller delvis har underlåtit att uppfylla sin betalningsskyldighet enligt avtalet om avbetalningsköp.

37 Denna bestämmelse är visserligen ett uttryck för en grundläggande princip i sjätte direktivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av

detta blir att skattemyndigheterna inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den skattskyldiga personen har erhållit (dom Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

38 Det framgår emellertid av den akt som översänts till domstolen att om inte nationell lagstiftning föreskrev att auktionsförsäljningen av den från kunden återtagna bilen ska vara undantagen från mervärdesskatt, skulle den skattskyldiga personens ersättning för varje transaktion bli föremål för beskattning. Beskattningsunderlaget skulle då utgöras av de belopp som betalats av kunden och av den som köpt bilen vid auktionsförsäljningen. Beskattningsunderlaget skulle därmed, i enlighet med den princip som nämns i föregående punkt, motsvaras av den ersättning som GMAC faktiskt har erhållit.

39 Enligt fast rättspraxis kan en medlemsstat som underlåtit att inom föreskriven tid vidta de i ett direktiv föreskrivna genomförandeåtgärderna emellertid inte gentemot enskilda åberopa sin egen underlåtenhet att fullgöra de skyldigheter som direktivet medför (se bland annat dom Rieser Internationale Transporte, C?157/02, EU:C:2004:76, punkt 22 och där angiven rättspraxis)

40 Domstolen finner således att den omständigheten att auktionsförsäljningen av bilen enligt nationell lagstiftning inte utgör en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster inte kan anses medföra att den skattskyldiga personen fråntas rätten att erhålla en minskning av beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning av priset enligt artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet.

41 Enligt den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som framgår av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och av artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset (se bland annat domarna Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punkt 29, och Zita Modes, C?497/01, EU:C:2003:644, punkt 37).

42 I fall där betalning helt eller delvis uteblivit måste således beskattningsunderlaget för ett avtal om avbetalningsköp av en bil justeras så att det motsvarar den ersättning som den skattskyldiga personen faktiskt har erhållit enligt nämnda avtal. Den ersättning som den skattskyldiga personen har erhållit från en annan transaktion, närmare bestämt försäljningen på auktion av den från kunden återtagna bilen, påverkar inte bedömningen att den skattskyldiga personen har rätt att åberopa den direkta effekten av artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet i samband med ett avtal om avbetalningsköp.

43 Av det nyss anförda följer att frågan huruvida den nationella lagstiftning som är tillämplig på auktionsförsäljningen är förenlig med sjätte direktivet saknar betydelse för att avgöra huruvida en skattskyldig person som GMAC har rätt att göra gällande sina rättigheter enligt artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet.

44 Förenade kungarikets regering har vidare gjort gällande att det skulle utgöra missbruk att åberopa den nyssnämnda bestämmelsens direkta effekt på ett selektivt sätt, så att det uppstår en situation där det resultat som eftersträvas med den aktuella lagstiftningen inte uppnås.

45 I punkterna 74 och 75 i domen Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121) slog domstolen bland annat fast att konstaterandet att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet förutsätter att de aktuella transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att

en skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i detta direktiv. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de aktuella transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå denna skattefördel.

46 Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning, i den mån unionsrättens verkan inte undergrävs, pröva huruvida de omständigheter som påvisar ett sådant förfarandemissbruk föreligger i det nationella målet. EU-domstolen kan emellertid när den avger ett förhandsavgörande i förekommande fall bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dennas bedömning (se bland annat dom Halifax m.fl., EU:C:2006:121, punkterna 76 och 77 samt där angiven rättspraxis).

47 Om det, som Förenade kungarikets regering har gjort gällande, förhåller sig så att det mål som eftersträvas med sjätte direktivet inte kan uppnås, beror detta på en "windfall-effekt" som är en ren följd av tillämpningen av nationell lagstiftning. Såsom anförts ovan i punkt 38 uppkommer den skattefördel som erhålls i det nu aktuella fallet i allt väsentligt på grund av att auktionsförsäljningen av den från kunden återtagna bilen inte beskattas, vilket följer av regulation 4 i Cars Order.

48 Domstolen har dessutom slagit fast att en näringsidkares val mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende de objektiva reglerna för mervärdesskatten. Skattskyldiga personer som kan välja mellan två transaktioner har nämligen rätt att utforma sin verksamhet på ett sådant sätt att deras skattebörda begränsas (se dom RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

49 Med beaktande av vad som har anförts ovan ska den första och den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en medlemsstat, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, inte får förbjuda en skattskyldig person att åberopa den direkta effekten av den bestämmelsen med avseende på en transaktion, av det skälet att den skattskyldiga personen har rätt att åberopa bestämmelser i nationell lagstiftning med avseende på en annan transaktion som avser samma varor och att en kumulativ tillämpning av dessa bestämmelser skulle leda till ett skattemässigt sammantaget resultat som varken nationell lagstiftning eller sjätte direktivet, tillämpade var för sig på de två transaktionerna, leder till eller är avsedda att leda till.

Den andra frågan

50 Med hänsyn till svaret på den första och den tredje frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 11 C.1 första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att en medlemsstat, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, inte får förbjuda en skattskyldig person att åberopa den direkta effekten av den bestämmelsen med avseende på en transaktion, av det skälet att den skattskyldiga personen har rätt att

åberopa bestämmelser i nationell lagstiftning med avseende på en annan transaktion som avser samma varor och att en kumulativ tillämpning av dessa bestämmelser skulle leda till ett skattemässigt sammantaget resultat som varken nationell lagstiftning eller sjätte direktivet 77/388, tillämpade var för sig på de två transaktionerna, leder till eller är avsedda att leda till.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.