

V?c C-305/03

Komise Evropských spole?enství

v.

Spojené království Velké Británie a Severního Irska

„Nespln?ní povinnosti státem – Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 bod 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 – Pln?ní v tuzemsku – Prodej um?leckých d?l dovezených v režimu do?asného dovozu dražbou – Provize dražebník?“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 24. února 2005 I ? 0000

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 9. února 2006 I ? 0000

Shrnutí rozsudku

Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Možnost ?lenských stát? osvobodit od dan? dodání zboží dovezeného v režimu do?asného dovozu a s tím související poskytování služeb

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 bod 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1)

?lenský stát, který uplat?uje sníženou sazbu dan? z p?idané hodnoty na provizi, která je placena dražebník?m p?i prodeji um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? a starožitností, které byly dovezeny v režimu do?asného dovozu, dražbou, neplní povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 99/49.

Aby byl totiž jak dovoz, tak i prodej dražbou zdan?n v souladu s podmínkami uvedenými v ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice, je t?eba v cen? dosažené p?i dražb? rozlišit ?ást, která odpovídá provizi dražebníka, a ?ást, která odpovídá celní hodnot? dovezeného zboží. První ?ást tak p?edstavuje základ dan? pro prodej dražbou vypo?ítaný podle ?lánku 26a šesté sm?rnice a zda?ovaný základní sazbou uvedenou v ?l. 12 odst. 3 písm. a) této sm?rnice, zatímco druhá ?ást odpovídá celní hodnot? zboží, které je p?edm?tem dan? z p?idané hodnoty p?i dovozu a které je zdan?no efektivní sníženou sazbou použitelnou v dot?eném ?lenském stát? na základ? ?l. 11 ?ásti B odst. 6 uvedené sm?rnice.

(viz body 43, 51 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

9. února 2006(*)

„Nespln?ní povinnosti státem – Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 2 bod 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 – Pln?ní v tuzemsku – Prodej um?leckých d?l dovezených v režimu

do?asného dovozu dražbou – Provize dražebník?“

Ve věci C?305/03,

jejímž p?edm?tem je žaloba pro nespln?ní povinnosti na základ? ?látku 226 ES, podaná dne 16. ?ervence 2003,

Komise Evropských spole?enství, zastoupená R. Lyalem, jako zmocn?ncem, s adresou pro ú?ely doru?ování v Lucemburku,

žalobkyn?,

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, zastoupenému C. Jackson a R. Caudwell, jako zmocn?nkyn?mi, ve spolupráci s N. Painesem, QC, s adresou pro ú?ely doru?ování v Lucemburku,

žalovanému,

SOUDNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení A. Rosas, p?edseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. L?hmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: L. Hewlett, vrchní rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 16. prosince 2004,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. února 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských spole?enství domáhá, aby Soudní dv?r ur?il, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že použilo sníženou sazbu dan? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“) na provizi, která je placena dražebník?m p?i prodeji um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? a starožitností (dále jen „um?lecká díla“), které byly dovezeny v rámci režimu do?asného dovozu, dražbou, nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 1999/49/ES ze dne 25. kv?tna 1999 (Ú?. v?st. L 139, s. 27; Zvl. vyd. 09/01, s. 322) (dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Projednávaná žaloba se týká konkrétn?ji zacházení s DPH uplat?ovanou na prodej um?leckých d?l, která byla propušt?na ve Spojeném království do režimu do?asného dovozu a po svém prodeji dovezena na území Spole?enství, dražbou.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

Šestá směrnice

3 Článek 2 této směrnice stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
2. dovoz zboží.“

4 Podle čl. 5 odst. 4 písm. c) uvedené směrnice se za dodání ve smyslu odstavce 1 této směrnice považuje rovněž:

„c) převod zboží podle smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.“

5 Článek 11 část B odst. 1, 3 a 6 šesté směrnice stanoví:

„1. Základem daně je celní hodnota, stanovená podle platných předpisů Společenství; to platí rovněž pro dovoz zboží uvedený v čl. 7 odst. 1 písm. b).

[...]

3. Základ daně zahrnuje následující položky, nejsou-li dosud zahrnuty:

- a) daně, cla, dávky a další poplatky splatné mimo dovážející členský stát, jakož i ty, které jsou splatné při dovozu, s výjimkou daně z přidané hodnoty, jež má být vyměněna;
- b) doplňkové výdaje, jako je provize, náklady na balení, přepravu a pojištění, vzniklé až do dosažení prvního místa určení na území dovážejícího členského státu.

„Prvním místem určení“ se rozumí místo uvedené v náložním listě nebo jiném přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dováženo do dovážejícího členského státu. Není-li takový údaj k dispozici, považuje se za první místo určení místo prvního přeložení nákladu v dovážejícím členském státě.

Do základu daně se rovněž zahrnují výše zmíněné doprovodné výdaje, jestliže vyplývají z přepravy na jiné místo určení na území Společenství, je-li toto místo v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění známo.

[...]

6. Odchylně od odstavců 1 až 4 mohou členské státy, které k 1. lednu 1993 nevyužívaly možnost, kterou jim dává čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec, stanovit, že u dovozu uměleckých děl [...], jak je vymezuje čl. 26a část A písm. a), b) a c), je základ daně roven podílu částky určené podle odstavců 1 až 4.

Tento podíl se stanoví tak, aby vyměněná [DPH] při dovozu byla v každém případě rovna nejméně 5 % částky určené podle odstavců 1 až 4.“

6 Článek 12 odst. 3 uvedené směrnice zní takto:

„a) Základní sazbu [DPH] stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Od 1. ledna 1999 do 31. prosince 2000 nesmí být tento procentní podíl nižší než 15 %.

[...]

Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Tyto sazby se určí jako procentní podíl ze základu daně, který nesmí být nižší než 5 %, a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.

[...]

c) členské státy mohou stanovit, že snížená sazba, popřípadě jedna ze snížených sazeb, které uplatňují v souladu s písm. a) tímto pododstavcem, se vztahuje rovněž na dovoz uměleckých děl [...] uvedených v čl. 26a části A písm. a), b) a c).

[...]“

7 Článek 14 odst. 1 této směrnice stanoví, že členské státy při dovozu osvobodí od daně mimo jiné:

„i) poskytnutí služeb v souvislosti s dovozem zboží, je-li hodnota těchto služeb zahrnuta do základu daně v souladu s čl. 11 částí B odst. 3 písm. b).“

8 Článek 16 šesté směrnice, jak vyplývá z článku 28c téže směrnice, stanoví určitá osvobození od daně při mezinárodní přepravě zboží a ve svém odstavci 1 upřesňuje:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění, pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití a/nebo [nebo] spotřebu a pokud výše [DPH] při ukončení režimu nebo situací uvedených v bodech A až E odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku:

[...]

E. dodání:

– zboží uvedeného v čl. 7 odst. 1 písm. a), které se nadále nachází v režimu dočasného dovozu s plným osvobozením od daně při dovozu [s úplným osvobozením od dovozního cla] nebo v režimu vnějšího tranzitu,

[...]

jakož i poskytování služeb spojených s těmito dodáními.

Odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) prvního pododstavce je daňovým dlužníkem pro daň splatnou v souladu s prvním pododstavcem osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v tomto odstavci.

Má-li vnitřní zboží z režimu nebo situace uvedené v tomto odstavci za následek uskutečnění dovozu ve smyslu čl. 7 odst. 3, přijme členský stát dovozu opatření nezbytná k zamezení dvojímu zdanění v tuzemsku.

[...]

9 Směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (Úř. věst. L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a která měla být členskými státy provedena do 1. ledna 1995, vložila do šesté směrnice články 26a. Toto ustanovení, nazvané „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti“, zní takto:

„A. Definice

Pro účely tohoto článku a níže jsou dotčeny jiné předpisy Společenství se:

[...]

e) „obchodníkem povinným k dani“ rozumí osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží a/nebo umělecká díla, sbíratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom vlastním jménem nebo jménem jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize;

f) „pořadatelem prodeje veřejnou dražbou“ rozumí jakákoliv osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nabízí zboží k prodeji veřejnou dražbou s cílem předat je osobě, která podá nejvyšší nabídku;

g) „příkazcem pořadatele prodeje veřejnou dražbou“ rozumí jakákoliv osoba, která předává zboží pořadateli prodeje veřejnou dražbou na základě smlouvy, podle níž z prodeje náleží provize, pokud jsou splněny tyto podmínky:

– pořadatel prodeje veřejnou dražbou nabízí zboží k prodeji vlastním jménem, ale na účet svého příkazce,

– pořadatel prodeje veřejnou dražbou předá zboží vlastním jménem, ale na účet svého příkazce osobě, které bylo při veřejné dražbě zboží přiknuto.

[...]

C. Zvláštní úprava pro prodej veřejnou dražbou

1. Odchylně od části B mohou členské státy určit, v souladu s následujícími ustanoveními, základ daní pro dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností, která uskutečnil pořadatel prodeje veřejnou dražbou, jednající vlastním jménem na základě smlouvy, podle níž mu přísluší z prodeje takového zboží při veřejné dražbě provize, na účet

[...]

2. Základem daní pro každé dodání zboží uvedené v odstavci 1 je celková částka, kterou podle odstavce 4 účtuje kupujícímu pořadatel prodeje veřejnou dražbou, avšak bez

– částky, kterou zaplatil nebo má zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou svému příkazci, určené podle odstavce 3,

a

– dan?, kterou je povinen zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou v souvislosti s jeho dodáním.

3. částka, kterou zaplatil nebo má zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou svému příkazci, je rovna rozdílu mezi

– cenou zboží při veřejné dražbě

a

– výší provize, kterou obdržel nebo má obdržet pořadatel prodeje veřejnou dražbou od svého příkazce na základě smlouvy, která stanoví povinnost zaplatit provizi z prodeje

[...]

7. Dodání zboží osobně povinné k dani, která je pořadatelem prodeje veřejnou dražbou, se považuje za uskutečněné okamžikem, kdy se uskuteční vlastní prodej tohoto zboží při dražbě.

[...]"

10. Článek 28 odst. 1a šesté směrnice, jehož znění vychází ze směrnice 94/5, upřesňuje, že Spojené království mohlo až do 30. června 1999 na dovozy uměleckých děl uplatňovat sníženou sazbu, která nesměla být nižší než 2,5 %. Od tohoto data byl tento členský stát povinen uplatňovat na tyto dovozy základní sazbu nebo, na základě výjimky uvedené v čl. 11 části B odst. 6 šesté směrnice, sníženou sazbu, která nesměla být nižší než 5 %.

Celní kodex

11. Článek 29 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „celní kodex“), upřesňuje:

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33 [...].

[...]

3. a) Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího. [...]"

12. Podrobná prováděcí pravidla k celnímu kodexu jsou uvedena v nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení č. 2913/92 (Úř. věst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 993/2001 ze dne 4. května 2001 (Úř. věst. L 141, s. 1; Zvl. vyd. 02/11, s. 286). Relevantní ustanovení tohoto nařízení jsou následující:

„Článek 576

[...]

3. Úplně osvobozeno od dovozního cla je toto zboží:

a) umělecká díla [...], jak je uvedeno v příloze I směrnice [77/388], dovážená za účelem vystavování s možností prodeje;

b) zboží, jiné než nové vyrobené, dovážené za účelem prodeje v dražbě.“

„*článek 582*

1. Pokud je zboží, které bylo propuštěno do režimu v souladu s článkem 576, uvolněno z tohoto režimu propuštěním do volného oběhu, stanoví se výše dluhu na základě prvku výpočtu pro toto zboží v okamžiku přijetí celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu.

[...]

Vnitrostátní právní úprava

13 Ze spisu vyplývá, že nařízení ze dne 10. května 1995 o dani z přidané hodnoty (zvláštní ustanovení) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 – S.I. 1995/1268], které nabylo účinnosti dne 1. června 1995 a které provedlo směrnicí 94/5 ve Spojeném království, ve svém článku 12 předvídá použití systému ziskového rozpětí na dodání uměleckých děl pořadatelé prodeje veřejnou dražbou.

14 Článek 3 nařízení ze dne 30. března 1995 o dani z přidané hodnoty (zacházení s plněními) [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 – (S.I. 1995/958)] stanoví, že převod vlastnictví uměleckého díla, dovezeného za účelem jeho následného prodeje, k němuž dojde, dokud je toto dílo ještě v režimu dočasného dovozu s úplným osvobozením od dovozního cla v souladu s příslušnými ustanoveními celního kodexu, nelze považovat ani za dodání zboží, ani za poskytnutí služby.

Skutkový stav a postup před zahájením soudního řízení

15 Do Spojeného království jsou umělecká díla dovážena za účelem jejich případného prodeje dražbou v rámci režimu dočasného dovozu s úplným osvobozením od dovozního cla. Pokud je po prodeji dražbou dílo trvale dovezeno do Evropského společenství, DPH se vypočítá na základě ceny získané při prodeji dražbou, včetně ziskového rozpětí dražebníka. Tato částka je poté snížena na základě čl. 11 části B odst. 6 šesté směrnice tak, že efektivní sazba daně se rovná 5 % použitého základu daně.

16 Poté, co Komise zjistila, že Spojené království v rozporu s povinnostmi, které pro něj vyplývají z čl. 28 odst. 1a a čl. 28c části E bodu 1 šesté směrnice, nezdaňuje ziskové rozpětí dražebníka při prodeji dovezených uměleckých děl v dražbě základní sazbou, zaslala tomuto členskému státu dne 17. března 1997 dopisem výzvu a zahájila řízení o nesplnění povinnosti podle článku 226 ES.

17 K upřesnění svého stanoviska zaslala Komise dne 10. srpna 1998 Spojenému království dopisem doplňující výzvu, v níž upřesnila, že tento členský stát nesplnil nejen povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 28 odst. 1a a čl. 28c části E bodu 1 šesté směrnice, ale ani povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c), čl. 12 odst. 3 a čl. 26a téže směrnice.

18 Vzhledem k tomu, že Komisi odpovědi orgánů Spojeného království ze dne 15. května 1997 a 12. října 1998 neuspokojily, zaslala tomuto členskému státu dne 3. srpna 2000 odvodněné stanovisko, v němž jej vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto

stanovisku ve lh?t? dvou m?síc? od jeho oznámení.

19 Orgány Spojeného království odpov?d?ly dopisem ze dne 16. listopadu 2000, p?i?emž setrvaly na p?edchozích stanoviscích. Vzhledem k tomu, že Komise m?la za to, že tento ?lenský stát nep?ijal opat?ení nezbytná k tomu, aby vyhov?l od?vodn?nému stanovisku ve stanovené lh?t?, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalob?

K p?ípustnosti

20 Vl?da Spojeného království ve své duplice a p?i ústní ?ásti ?ízení uplatnila, že Komise uvedla ve své replice novou vytýkanou skute?nost, které se nedovolávala v rámci postupu p?ed zahájením soudního ?ízení, což ?iní její žalobu nep?ípustnou.

21 V od?vodn?ném stanovisku a v žalob? Komise vytkla Spojenému království, že na ziskové rozp?tí dražebníka p?i prodeji um?leckých p?edm?t? dovezených v režimu do?asn?ho dovozu dražbou neuplatnilo DPH vztahující se na dodání v tuzemsku ve smyslu ?lánku 2 šesté sm?rnice. Naproti tomu ve své replice usoudila, že Spojené království právem zahrnuje uvedené ziskové rozp?tí do ?ástky zdanitelné p?i dovozu, ale DPH p?i dovozu chybn? vypo?ítalo.

22 P?edm?t žaloby podané na základ? ?lánku 226 ES je vymezen postupem p?ed zahájením soudního ?ízení upraveným v tomto ustanovení (viz rozsudky ze dne 10. kv?tna 2001, Komise v. Nizozemsko, C?152/98, Recueil, s. I?3463, bod 23; ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie, C?439/99, Recueil, s. I?305, bod 11, a ze dne 16. ?ervna 2005, Komise v. Itálie, C?456/03, Sb. rozh. s. I?5335, bod 35). Žaloba tedy musí být založena na stejném od?vodn?ní a žalobních d?vodech jako od?vodn?né stanovisko (viz zejména rozsudky ze dne 1. prosince 1993, Komise v. Dánsko, C?234/91, Recueil, s. I?6273, bod 16, a ze dne 18. ?ervna 1998, Komise v. Itálie, C?35/96, Recueil, s. I?3851, bod 28). Pokud nebyla vytýkaná skute?nost formulována v od?vodn?ném stanovisku, je ve stadiu ?ízení p?ed Soudním dvorem nep?ípustná (viz výše uvedený rozsudek ze dne 15. ledna 2002, bod 11).

23 Nicmén? tento požadavek nem?že jít tak daleko, že by v každém p?ípad? ukládal dokonalou shodu mezi výrokem od?vodn?ného stanoviska a návrhovými žádáními v žalob?, jestliže p?edm?t sporu nebyl rozší?en nebo zm?n?n, ale naopak byl pouze zúžen (rozsudky ze dne 11. ?ervence 2002, Komise v. Špan?lsko, C?139/00, Recueil, s. I?6407, bod 19, a ze dne 1. února 2005, Komise v. Rakousko, C?203/03, Sb. rozh. s. I?935, bod 29).

24 V projednávaném p?ípad? Komise v pr?b?hu postupu p?ed zahájením soudního ?ízení i v pr?b?hu soudního ?ízení stále tvrdila, že Spojené království uplat?uje na ziskové rozp?tí dražebníka sníženou sazbu DPH v rozporu s povinnostmi, které pro n?j vyplývají z šesté sm?rnice. Otázka, zda je toto ziskové rozp?tí složkou celní hodnoty, ?i nikoli, nem?ní nic na skute?nosti, že tento ?lenský stát na ni uplat?uje efektivní sníženou sazbu. Stanovisko Komise, podle n?ž má být takové ziskové rozp?tí zdan?no základní sazbou, se v pr?b?hu ?ízení nezmn?nilo.

25 Je tedy namíst? zamítnout d?vod obrany Spojeného království sm?ující k tomu, aby bylo ur?eno, že se Komise dovolávala nové vytýkané skute?nosti.

K v?ci samé

26 Hlavní otázkou v projednávaném sporu je to, zda musí být ziskové rozp?tí dražebníka p?i prodeji um?leckých d?l dovezených v režimu do?asn?ho dovozu dražbou zda?ováno jako pln?ní v

tuzemsku v souladu s podmínkami uvedenými v ?l. 16 odst. 1 šesté směrnice. Komise se však dovolává rovněž porušení ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c) a ?l. 12 odst. 3. Je tedy třeba ověřit, zda je tvrzené porušení těchto ustanovení skutečně prokázáno.

27 Komise upozorňuje na to, že situace v projednávaném případě zahrnuje dvě zdanitelná plnění: jednak dovoz zboží a jednak plnění v tuzemsku. Vždy, když po dovozu následuje prodej osobou povinnou k dani, musí být jak dovoz, tak i prodej zdaněny.

28 Komise Spojenému království vytýká, že neodlišilo druhé zdanitelné plnění, tj. prodej dražbou, a že jej nezdanilo jakožto plnění v tuzemsku. Tím tento ?lenský stát nesplnil své povinnosti podle ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c) a ?l. 12 odst. 3 šesté směrnice.

29 Vláda Spojeného království uznává, že potenciálně existují dvě zdanitelná plnění, tedy dovoz zboží a jeho prodej dražbou. Nicméně podle jejího názoru, dokud jsou dotyčná umělecká díla v režimu dočasného dovozu, příslušné prodeje dražbou jsou prodeji k vývozu na celní území Společenství ve smyslu ?lánku 29 celního kodexu, a nemohou zároveň představovat plnění v rámci Spojeného království.

30 ?lánek 2 šesté směrnice rozlišuje dvě kategorie plnění, která jsou předmětem DPH, jednak plnění uskutečněná v tuzemsku, a jednak dovoz zboží.

31 Z ?lánku 5 odst. 4 písm. c) uvedené směrnice vyplývá, že dražebník uskuteční dodání zboží, když převede zboží na základě smlouvy uzavřené mezi jím a prodávajícím nebo kupujícím, podle níž se vyplácí provize.

32 ?lánek 12 odst. 3 šesté směrnice stanoví základní sazbu DPH, která se použije na všechna zdanitelná plnění, pro něž neplatí snížená sazba.

33 Jak Soudní dvůr již rozhodl, analýza charakteristických rysů společného systému DPH umožňuje stanovit, že u každého plnění uvnitř ?lenského státu je uskutečněním zdanitelného plnění dodání zboží za protiplnění osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, zatímco u každého dovozu je uskutečněním zdanitelného plnění pouhý vstup zboží na území ?lenského státu, nezávisle na tom, zda se jedná o transakci, či nikoli, zda je plnění uskutečнено za protiplnění, nebo bezúplatně, osobou povinnou k dani, nebo jednotlivcem (viz zejména rozsudek ze dne 5. května 1982, Schul, 15/81, Recueil, s. 1409, bod 14).

34 V projednávaném případě jsou umělecká díla dovezená za účelem prodeje dražbou při svém vstupu na území Společenství propuštěna do režimu dočasného dovozu s úplným osvobozením od dovozního cla za podmínky, že jejich konečné místo určení není před prodejem známo. Pokud je zboží prodáno kupujícímu ze Společenství, je místem dovozu ?lenský stát, na jehož území je tento režim ukončen.

35 Šestá směrnice upravuje dva odlišné daňové režimy, které se použijí v případě dovozu, respektive v případě prodeje uměleckých děl dražbou. Jednak, pokud jde o dovoz, který je předmětem DPH na základě ?l. 2 bodu 2 šesté směrnice, ?l. 12 odst. 3 písm. c) a, coby výjimka, ?l. 11 část B odst. 6 této směrnice stanoví, že na celní hodnotu dovezeného zboží se použije snížená sazba. Krom toho, pokud jde o prodej dražbou, důsledkem ustanovení ?l. 26a části C šesté směrnice je zejména vymezení provize dražebníka ve vztahu k celkové hodnotě zboží, pokud dražebník uskuteční dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 4 písm. c) této směrnice. Uvedená provize tak představuje základ daně pro prodej dražbou, který je zdaněn základní sazbou stanovenou v ?l. 12 odst. 3 písm. a) téže směrnice.

36 Komise tvrdí, že ?l. 16 odst. 1 šesté směrnice kogentním způsobem stanoví, že veškerá

plnění uskutečňuje, dokud je zboží v režimu dočasného dovozu, musí být, pokud je zboží následně dovezeno, zdaněna tak, jako by uvedená plnění byla uskutečněna po konečném dovozu zboží. Efektivní sníženou sazbu je tedy třeba použít na hodnotu zboží před jeho prodejem dražbou, tedy na cenu zaplacenou kupujícím při tomto prodeji po odečtení provize dražebníka. Na uvedenou provizi se poté použije základní sazba DPH v souladu s čl. 26a části C uvedené směrnice.

37 Krom toho upřesňuje, že toto pravidlo platí nezávisle na obecných pravidlech v oblasti určení celní hodnoty uvedených v člancích 29 a 144 celního kodexu a na pravidlech obsažených v čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice.

38 Vláda Spojeného království tuto argumentaci zpochybňuje. Podle ní je daňový režim, který uplatňuje, slučitelný s článkem 16 šesté směrnice, protože z tohoto ustanovení a z čl. 11 části B téže směrnice jasně vyplývá, že náklady na taková plnění jsou zahrnuty v základu daně při dovozu a nejsou zdaňovány jako plnění v tuzemsku, jak by tomu bylo u plnění, k němuž dojde po konečném dovozu. Kdyby byly provize dražebníka zdanitelné znovu jakožto protiplnění k plnění v tuzemsku, jednalo by se o dvojí zdanění.

39 Je nesporné, že čl. 16 odst. 1 šesté směrnice s ohledem na režim uvedený v její části E stanoví, že členské státy mohou osvobodit od DPH některá plnění, jejichž předmětem je zboží v režimu dočasného dovozu, pokud ovšem nejsou zamýšlena na konečné užití nebo spotřebu a pokud výše DPH při ukončení režimu odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku.

40 Jestliže toto ustanovení dává členským státům možnost osvobodit od daně některá plnění uskutečňovaná v tuzemsku týkající se zboží propuštěného do režimu nebo situací stanovených v tomto ustanovení, včetně režimu dočasného dovozu, stanoví jim rovněž určité podmínky, které musí být splněny, aby mohlo být toto osvobození uplatněno.

41 Těbaže okamžik konečného dovozu zboží propuštěného při jeho vstupu do Společenství do režimu dočasného dovozu je na základě čl. 7 odst. 3 šesté směrnice odložen na okamžik, kdy je tento režim ukončen, z výjimky stanovené v čl. 16 odst. 1 této směrnice vyplývá, že všechna plnění uskutečňovaná v uvedeném dočasném režimu musí být zdaněna, jako by byla uskutečňována v tuzemsku po konečném dovozu zboží.

42 Z tohoto důvodu je třeba v případě, kdy je umělecké dílo v režimu dočasného dovozu prodáno dražbou a v návaznosti na tuto transakci je dovezeno na území Společenství, rozlišit prodej dražbou od dovozu a obě plnění zdanit odděleně.

43 Proto aby byl jak dovoz, tak i prodej dražbou zdaněn v souladu s podmínkami uvedenými v čl. 16 odst. 1 šesté směrnice, je třeba v ceně dosažené při dražbě rozlišit část, která odpovídá provizi dražebníka, a část, která odpovídá celní hodnotě dovezeného zboží. První část tak představuje základ daně pro prodej dražbou vypočítaný podle článku 26a šesté směrnice a zdaňovaný základní sazbou uvedenou v čl. 12 odst. 3 písm. a) této směrnice, zatímco druhá část odpovídá celní hodnotě zboží, které je předmětem DPH při dovozu a které je zdaněno efektivní sníženou sazbou použitelnou ve Spojeném království na základě čl. 11 části B odst. 6 uvedené směrnice.

44 Tento výklad se shoduje s cílem čl. 16 odst. 1 šesté směrnice, který spočívá zejména v zajištění daňové neutrality mezi jednak plněními týkajícími se zboží propuštěného do režimu dočasného dovozu a následně dovezeného a jednak plněními týkajícími se zboží, které se již nachází na území Společenství.

45 S přihlédnutím k analýze uvedené v bodě 43 tohoto rozsudku a konkrétněji k okolnosti, že hodnotu provize dražebníka je třeba odlišit od celní hodnoty dotyčného zboží pro účely jejich příslušného zdanění, argument Spojeného království, že ziskové rozpětí dražebníka je součástí dovozní hodnoty v souladu s ustanoveními čl. 11 části B odst. 1 a 3 písm. b) šesté směrnice a čl. 29 celního kodexu, není opodstatněný.

46 Je třeba odmítnout rovněž argument Spojeného království, že čl. 16 odst. 1 první pododstavec šesté směrnice je ustanovením fakultativním pro členské státy, zatímco poslední pododstavec téhož ustanovení, který stanoví povinnost zamezit dvojímu zdanění, představuje kogentní ustanovení. Tato poslední uvedená povinnost vyžaduje, aby členské státy nezacházely s plátními uskutečňujícími dražebníky jako s plátními v tuzemsku.

47 Jak tvrdí správně Komise, pokud členský stát využije možnosti dané v čl. 16 odst. 1 šesté směrnice a přijme zvláštní opatření umožňující osvobodit od daně plátní týkající se zboží v režimu dočasného dovozu, musí splnit veškeré podmínky stanovené tímto ustanovením.

48 Pokud jde o povinnost zamezit dvojímu zdanění, stanovenou v čl. 16 odst. 1 posledním pododstavci šesté směrnice, je namístě poukázat na to, že toto ustanovení se vztahuje na osobu daňového dlužníka. Jak vyplývá z předchozího pododstavce téhož ustanovení, odchýlně od čl. 21 odst. 1 písm. a) prvního pododstavce této směrnice je u plátní uvedených v čl. 16 odst. 1 prvním pododstavci téže směrnice daňovým dlužníkem osoba, která způsobí, že se na zboží přestanou vztahovat režimy nebo situace uvedené v tomto ustanovení. Aby totiž zabránila jakékoli nejasnosti, pokud jde o uvedeného daňového dlužníka, šestá směrnice stanoví povinnost zamezit dvojímu zdanění, aniž by to mělo vliv na sazbu použitelnou na ziskové rozpětí dražebníka.

49 Za těchto podmínek a s ohledem na skutečnost, že prodej uměleckých děl v rámci režimu dočasného dovozu dražbou, po němž následuje dovoz na území dotyčného členského státu, musí být považován za plátní uskutečněné v tuzemsku a musí být jako takové zdaněno, je namístě konstatovat, že žalobní důvod Komise vycházející z porušení čl. 16 odst. 1 šesté směrnice je opodstatněný.

50 Vzhledem k tomu, že prodej dražbou tedy musí být kvalifikován jako „plátní uskutečněné v tuzemsku“, je rovněž namístě konstatovat, že je prokázáno porušení čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c) a čl. 12 odst. 3 šesté směrnice.

51 S přihlédnutím k výše uvedenému je namístě určit, že Spojené království tím, že použilo sníženou sazbu DPH na provizi, která je placena dražebníkovi při prodeji uměleckých děl, která byla dovezena v režimu dočasného dovozu, dražbou, nespĺnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c), čl. 12 odst. 3 a čl. 16 odst. 1 šesté směrnice.

K nákladům řízení

52 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhradu nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Spojené království nemělo ve věci úspěch, je namístě mu uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že použilo sníženou sazbu daně z přidávané hodnoty na provizi, která je placena dražebníkům při prodeji uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností, které byly dovezeny v režimu dočasného dovozu, dražbou, nespĺnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c), čl. 12 odst. 3 a čl. 16 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května

1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 1999/49/ES ze dne 25. května 1999.

2) Spojenému království Velké Británie a Severního Irska se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.