

Zadeva C-305/03

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska

„Neizpolnitev obveznosti države – Šesta direktiva o DDV – ?leni 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) – Transakcija na ozemlju države – Javna dražba blaga, ki je v postopku za?asnega uvoza – Provizija dražitelja“

Povzetek sodbe

Dav?ne dolo?be – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost držav ?lanic, da oprostijo dobavo blaga, uvoženega v okviru postopka za?asnega uvoza, in z njim povezane opravljene storitve

(Direktiva Sveta 77/388, ?leni 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1))

Država ?lanica, ki za provizijo, ki jo prejme dražitelj pri prodaji na dražbi umetniških del, zbirk in starin, ki se uvozijo v okviru postopka za?asnega uvoza, uporablja nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ne izpolni obveznosti iz ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/49.

Zato da se uvoz in prodaja na dražbi obdav?ita v skladu s pogoji, ki so navedeni v ?lenu 16(1) Šeste direktive, je treba namre? razlikovati med delom dražbene cene, ki ustreza proviziji dražitelja, in tistim, ki ustreza carinski vrednosti uvoženega blaga. Prvi pomeni obdav?ljivo osnovo pri prodaji na dražbi, izra?unano v skladu s ?lenom 26a Šeste direktive in odmerjeno po splošni dav?ni stopnji, ki je dolo?ena v ?lenu 12(3)(a) te direktive, medtem ko drugi ustreza carinski vrednosti blaga, ki je predmet davka na dodano vrednost pri uvozu in se odmeri po dejansko nižji dav?ni stopnji, ki se v zadevni državi ?lanici uporablja v skladu s ?lenom 11(B)(6) te direktive.

(Glej to?ki 43 in 51 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 9. februarja 2006(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Šesta direktiva o DDV – ?leni 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) – Transakcija na ozemlju države – Javna dražba blaga, ki je v postopku za?asnega uvoza – Provizija dražitelja“

V zadevi C-305/03,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 16. julija 2003,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa R. Lyal, zastopnik, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopata C. Jackson in R. Caudwell, zastopnici, skupaj z N. Painesom, QC, z naslovom za vrožanje v Luxembourg,

tožena stranka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Löhmus (poročevalec) in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. decembra 2004,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 24. februarja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da za provizijo, ki jo prejmejo dražitelji pri prodaji na dražbi umetniških del, zbirk in starin, ki se uvozijo v okviru postopka začasnega uvoza, uporablja nižjo stopnjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ni izpolnilo obveznosti iz členov 2, točka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/49 ES (UL L 139, str. 27) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta tožba se zlasti nanaša na DDV, ki se uporablja za prodaje na dražbi umetniških del, zbirk in starin, ki so na ozemlje Združenega kraljestva vnesene po postopku začasnega uvoza in se po prodaji uvozijo na ozemlje Skupnosti.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

Šesta direktiva

3 Člen 2 te direktive določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

4 Na podlagi člena 5(4)(c) te direktive je kot dobava prav tako v smislu člena 1 navedenega člena mišljen:

„prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

5 Člen 11(B)(1), (3) in (6) Šeste direktive določa:

„1. Davčna osnova je carinska vrednost, določena v skladu z veljavnimi določbami Skupnosti; to velja tudi za uvoz blaga iz člena 7(1)(b).

[...]

3. Davčna osnova vključuje, če že niso vključeni:

(a) davke, dajatve, prelevmane in druge takse, ki se plačajo izven države članice uvoza, in tiste, ki se plačajo zaradi uvoza, razen davka na dodano vrednost, ki se odmeri;

b) postranske stroške, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki nastanejo do prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza.

„Prvi namembni kraj“ je kraj, ki je naveden na tovornem listu ali katerem koli drugem dokumentu, s katerim se blago uvozi v državo članico uvoza. Če prvi namembni kraj ni naveden, se za prvi namembni kraj šteje kraj prvega pretovora blaga v državi članici uvoza.

Prav tako lahko države članice v davčno osnovo vključijo zgoraj navedene dodatne stroške, ki nastanejo pri prevozu v drug namembni kraj na območju Skupnosti, če je ta kraj znan ob nastanku obdavčljivega dogodka.

[...]

6. Z odstopanjem od odstavkov od 1 do 4 lahko države članice, ki 1. januarja 1993 niso uporabljale možnosti iz tretjega pododstavka člena 12(3)(a), določijo, da je davčna osnova za uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz člena 26a(A)(a), (b) in (c) enaka delu zneska, ki se določi v skladu z odstavki od 1 do 4.

Ta del se določi tako, da je davek na dodano vrednost, ki ga je tako treba plačati pri uvozu, v vsakem primeru enak najmanj 5 % zneska, ki se določi v skladu z odstavki od 1 do 4.“

6 Člen 12(3) te direktive določa:

„(a) Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev. Od 1. januarja 1999 do 31. decembra 2000 ta odstotek ne sme biti nižji od 15 %.

[...]

Države članice lahko uporabljajo tudi eno ali dve nižji stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek

od davčne osnove, ki ne sme biti nižji od 5 % in se uporablja samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.“

[...]

(c) Države članice lahko določijo, da se nižja stopnja ali ena od nižjih stopenj, ki jih uporabljajo v skladu s tretjim odstavkom (a), uporablja tudi za uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz člena 26a(A)(a), (b) in (c).

[...]“

7 Člen 14(1) te direktive določa, da lahko države članice oprostijo od uvoza med drugim:

„(i) opravljanje storitev v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost takšnih storitev vključena v davčno osnovo v skladu s členom 11(B)(3)(b).“

8 Člen 16 Šeste direktive, iz katerega izhaja člen 28 te direktive, navaja več oprostitev, povezanih z mednarodnim prometom proizvodov, in v odstavku 1 določa:

„1. Brez poseganja v druge davčne določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz člena 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij, če niso namenjene za končno uporabo in/ali potrošnje in je znesek dolgovane davka na dodano vrednost ob prenehanju postopkov iz možnosti od A do E enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države.

[...]

E. Dobave:

– blaga iz člena 7(1)(a), ki je še vedno v postopku začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvozne dajatve ali v zunanjem tranzitnem postopku,

[...]

ter za opravljanje storitev v zvezi s takšnimi dobavami.

Z odstopanjem od prvega pododstavka člena 21(1)(a) je oseba, ki je dolžna plačati dolgovan davek v skladu s prvim pododstavkom, oseba, ki da nalog, da se za blago končajo postopki ali možnosti iz tega odstavka.

Kadar se zaradi končanja postopkov ali možnosti iz tega odstavka blago uvozi v smislu člena 7(3), država članica uvoza sprejme potrebne ukrepe v izogib dvojnemu obdavčevanju v državi.

[...]“

9 Direktiva Sveta 94/5/ES z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL L 60, str. 16), katere prenos naj bi se v državah članicah izvršil do 1. januarja 1995, je v Šesto direktivo vstavila člen 26a. Ta določba, naslovljena „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, določa:

„A. *Opredelitve*

Za namene tega ?lena in brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti:

[...]

e) obdav?ljiv preprodajalec pomeni dav?nega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta dav?ni zavezanec deluje v svojem imenu ali za ra?un druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se pla?a provizija na nakup ali prodajo;

f) organizator prodaje na javni dražbi pomeni katerega koli dav?nega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti ponuja blago za prodajo na javni dražbi z namenom, da ga izro?i najboljšemu ponudniku;

g) naro?nik organizatorja prodaje na javni dražbi pomeni katero koli osebo, ki izro?i blago organizatorju prodaje na javni dražbi po pogodbi, na podlagi katere se pla?a provizija na prodajo pod naslednjima pogojevma:

organizator prodaje na javni dražbi ponudi blago za prodajo v svojem imenu, toda za ra?un svojega naro?nika,

organizator prodaje na javni dražbi izro?i predmete v svojem imenu, toda za ra?un svojega naro?nika, najboljšemu ponudniku na javni dražbi.

[...]

C. Posebna ureditev za prodajo na javni dražbi

1. Z odstopanjem od B lahko države ?lanice v skladu z naslednjimi dolo?bami dolo?ijo dav?no osnovo za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke ali starine, ki jih organizator prodaje na javni dražbi proda v svojem imenu, v skladu s pogodbo, na podlagi katere se pla?a provizija od prodaje tega blaga na javni dražbi, za ra?un:

[...]

2. Dav?na osnova za vsako dobavo blaga iz odstavka 1 je skupni znesek, ki ga organizator prodaje na javni dražbi zara?una kupcu v skladu z odstavkom 4, zmanjšan za:

– neto znesek, ki ga je ali naj bi ga pla?al organizator prodaje na javni dražbi svojemu naro?niku, dolo?en v skladu z odstavkom 3,

in

– znesek davka, ki ga mora pla?ati organizator prodaje na javni dražbi za opravljeno dobavo.

3. Neto znesek, ki ga je ali naj bi ga pla?al organizator prodaje na javni dražbi svojemu naro?niku, je enak razliki med:

– ceno blaga, doseženo na javni dražbi,

in

– zneskom provizije, ki jo je ali naj bi jo dobil organizator prodaje na javni dražbi od svojega naročnika po pogodbi, kjer se provizija plača od prodaje.

[...]

7. Šteje se, da se dobava blaga davčnemu zavezancu, ki je organizator prodaje na javni dražbi, opravi, ko se to blago proda na javni dražbi.

[...]"

10 Člen 28a(1) Šeste direktive, katerega besedilo izhaja iz Direktive 94/5, določa, da lahko Združeno kraljestvo do 30. junija 1999 za uvoz umetniških predmetov, zbirk ali starin uporablja nižjo davčno stopnjo, ki pa ne sme biti nižja od 2,5 %. Po tem datumu je ta država članica zavezana do uporabe splošne davčne stopnje ali v skladu z odstopanjem, ki je določeno v členu 11(B)(6), nižje davčne stopnje, ki ni manj kot 5 % za take uvoze.

Carinski zakonik

11 Člen 29 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 302, str. 1, v nadaljevanju: Carinski zakonik) določa, da:

„1. Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33 [...]

[...]

3. a) Dejansko plačana ali plačljiva cena je celotno plačilo, ki ga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali v prodajalčevu korist za uvoženo blago in vključuje vsa plačila, ki jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali tretji osebi zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti [...]"

12 Natančna pravila o uporabi Carinskega zakonika so določena v Uredbi Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe [...] št. 2913/92 [...] (UL L 253, str. 1), kot je bila spremenjena z Uredbo Komisije (CEE) št. 993/2001 z dne 4. maja 2001 (UL L 141, str. 1). Upoštevne določbe so:

„Člen 576

[...]

3. Popolna oprostitev uvoznih dajatev se odobri za naslednje:

a) umetniška dela, zbirateljske predmete in starine, kot so opredeljeni v Prilogi I k Uredbi 77/388/EGS, uvoženi za razstavo, zaradi morebitne prodaje;

b) blago, ki ni nove izdelave, zaradi prodaje na dražbi.“

„Člen 582

1. Kadar je blago, dano v postopek v skladu s členom 576, sproščeno v prosti promet, se znesek dolga doloži na osnovi elementov za odmero, ustreznih za to blago ob sprejetju deklaracije za prosti promet.

[...]"

Nacionalna ureditev

13 Iz spisa izhaja, da Sklep z dne 10. maja 1995 o davku na dodano vrednost (posebne določbe) (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 – S.I. 1995/1268), ki je začel veljati 1. junija 1995 in je prenesel Direktivo 94/5 v Združeno kraljestvo, v členu 12 določa uporabo ureditve provizije pri dobavah umetniških predmetov, zbirk ali starin za organizatorje prodaj na javnih dražbah.

14 Člen 3 sklepa z dne 30. marca 1995 o davku na dodano vrednost (obravnavanje transakcij) (Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 – (S.I. 1995/958)) določa, da prenos lastninske pravice na umetniškem delu, ki se zaradi prodaje na dražbi začasno uvozi in je še v postopku začasnega uvoza s popolno oprostitvijo od uvoznih dajatev, v skladu z upoštevnicami določbami Carinskega zakonika ne more biti obravnavan niti kot dobava blaga niti kot opravljanje storitev.

Dejstva in predhodni postopek

15 V Združenem kraljestvu se umetniška dela, zbirke ali starine (v nadaljevanju: umetniška dela) uvozijo z namenom morebitne prodaje na dražbi v okviru postopka začasnega uvoza s popolno oprostitvijo od uvoznih dajatev. Če se predmet, po prodaji na dražbi, dokončno uvozi v Evropsko skupnost, se DDV obračuna na podlagi cene, ki je bila dosežena na dražbi, skupaj z provizijo dražitelja. Ta vsota se potem zmanjša v skladu s členom 11(B)(6) Šeste direktive, tako da je efektivna davčna stopnja enaka 5 % obdavčljive osnove.

16 Potem ko je Komisija ugotovila, da Združeno kraljestvo, v nasprotju z obveznostmi iz členov 28(1a) in 28c(E)(1) Šeste direktive, profitne provizije dražiteljev za prodajo na dražbah uvoženih umetniških del ne obdavčuje po splošni davčni stopnji, je 17. marca 1997 na to državo članico naslovila pisni opomin in je začela postopek zaradi kršitve na podlagi člena 226 ES.

17 Komisija je, da bi obrazložila svoje stališče, Združenemu kraljestvu poslala dodaten pisni opomin 10. avgusta 1998, v katerem je pojasnila, da ta država članica ni izpolnila obveznosti tako v skladu s členom 28(1a) in 28c(E)(1) Šeste direktive kot v skladu s členi 2, točka 1, 5(4)(c), 12(3) in 26a te direktive.

18 Ker z odgovori organov Združenega kraljestva z dne 15. maja 1997 in z dne 12. oktobra 1998 ni bila zadovoljna, je 3. avgusta 2000 to državo članico z obrazloženim mnenjem pozvala, naj sprejme potrebne ukrepe za uskladitev s tem mnenjem v roku dveh mesecev od seznanitve z njim.

19 Organi Združenega kraljestva so odgovorili z dopisom z dne 16. novembra 2000 in vztrajali pri stališču, ki so ga zagovarjali že prej. Ob upoštevanju tega, da Združeno kraljestvo potrebnih ukrepov za uskladitev z obrazloženim mnenjem ni sprejelo v roku, ki je bil določen, se je Komisija odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Dopustnost

20 Vlada Združenega kraljestva je v nasprotnem odgovoru in na ustni obravnavi Komisiji o?itala, da je v odgovoru navedla nov o?itek, ki ga ni navajala v okviru predhodnega postopka, zaradi ?esar je njena tožba nedopustna.

21 V obrazloženem mnenju in v vlogi, s katero se je za?el postopek, je Komisija o?itala Združenemu kraljestvu, da ni obdav?ilo profitne provizije dražitelja za prodajo na dražbi umetniških del, uvoženih v okviru postopka za?asnega uvoza z DDV od dobav na ozemlju države v skladu s ?lenom 2 Šeste direktive. Po drugi strani je v odgovoru menila, da je Združeno kraljestvo pravilno vklju?ilo to provizijo v obdav?ljivo osnovo pri uvozu, vendar je napa?no izra?unalo DDV od uvoza.

22 Predmet tožbe, ki je vložena v skladu s ?lenom 226 ES, je omejen s predhodnim postopkom, dolo?enim v tem ?lenu (glej sodbe z dne 10. maja 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-152/98, Recueil, str. I-3463, to?ka 23; z dne 15. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-439/99, Recueil, str. I-305, to?ka 11, in z dne 16. junija 2005 v zadevi Komisija proti Italiji, C-456/03, ZOdl., str. I?5335, to?ka 35). Tožba mora biti torej utemeljena na istih podlagah in razlogih, kot so navedeni v obrazloženem mnenju (glej zlasti sodbi z dne 1. decembra 1993 v zadevi Komisija proti Danski, C-234/91, Recueil, str. I?6273, to?ka 16, in z dne 18. junija 1998 v zadevi Komisija proti Italiji, C-35/96, Recueil, str. I-3851, to?ka 28). ?e o?itek ni bil naveden v obrazloženem mnenju, je v fazi postopka pred Sodiš?em nedopusten (glej sodbo z dne 15. januarja 2002 v zgoraj navedeni zadevi Komisija proti Italiji, to?ka 11).

23 Vendar ta zahteva ne more biti razširjena v smislu, da se predpostavlja, da sta besedilo obrazloženega mnenja in tožbeni predlog v vsakem primeru popolnoma enaka, ?e predmet postopka ni bil razširjen ali spremenjen, ampak nasprotno le omejen (sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Komisija proti Španiji, C-139/00, Recueil, str. I-6407, to?ka 19, in z dne 1. februarja 2005 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-203/03, ZOdl., str. I-935, to?ka 29).

24 V obravnavanem primeru je Komisija ves ?as, v predhodnem postopku in v sodnem postopku, trdila, da Združeno kraljestvo uporablja nižjo dav?no stopnjo DDV za profitno provizijo dražitelja v nasprotju z obveznostmi iz Šeste direktive. Vprašanje, ali je provizija dražitelja sestavljena iz carinske vrednosti ali ne, ne spremeni dejstva, da Združeno kraljestvo uporablja nižjo efektivno dav?no stopnjo. Stališ?e Komisije, po katerem bi morala za obdav?itev te provizije veljati splošna dav?na stopnja, se ni spremenilo med postopkom.

25 Tako se predlog Združenega kraljestva glede ugotovitve, da je Komisija navajala nov o?itek, zavrne.

Temelj

26 Glavno vprašanje v tem pravnem sporu je, ali mora biti profitna provizija dražitelja pri prodaji umetniških del, uvoženih v postopku za?asnega uvoza, obdav?ena kot transakcija na ozemlju države v skladu s pogoji, ki so dolo?eni v ?lenu 16(1) Šeste direktive. Vendar Komisija prav tako navaja kršitev ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c) in 12(3). Zato je treba preizkusiti, ali je zatrjevana kršitev teh dolo?b utemeljena.

27 Komisija navaja, da sta v položaj v obravnavanem primeru vklju?ena dva obdav?ljiva dogodka: uvoz blaga in transakcija na ozemlju države. V vsakem primeru se morata takrat, ko prodaji, ki jo opravi oseba, ki je dav?ni zavezanec, sledi uvoz, obdav?iti tako uvoz kot prodaja.

28 Združenemu kraljestvu o?ita, da ni izlo?ilo drugega obdav?ljivega dogodka, in sicer prodajo na dražbi, in ga ni obdav?ilo kot transakcijo na ozemlju države. Združeno kraljestvo tako ni izpolnilo obveznosti iz ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c) in 12(3) Šeste direktive.

29 Vlada Združenega kraljestva priznava, da gre potencialno za dva obdav?ljiva dogodka, namre? uvoz blaga in prodajo na dražbi. Vendar, kot meni sama, medtem ko so predmeti v postopku za?asnega uvoza, so zadevne prodaje na dražbi prodaje za izvoz na carinsko obmo?je Skupnosti v smislu ?lena 29 Carinskega zakonika in ne morejo biti hkrati transakcije na ozemlju Združenega kraljestva.

30 ?len 2 Šeste direktive razlikuje dve skupini transakciji, za kateri velja obdav?itev z DDV, na eni strani transakcije na ozemlju države in na drugi strani uvoz blaga.

31 Iz ?lena 5(4)(c) te Direktive izhaja, da dražitelj opravlja dobave blaga pri prenosu blaga po komisijski pogodbi med njim in prodajalcem ali kupcem.

32 ?len 12(3) Šeste direktive dolo?a splošno stopnjo DDV, ki se uporablja za vse transakcije, za katere se ne uporablja nižja dav?na stopnja.

33 Kot je Sodiš?e že presodilo, se lahko iz analiz zna?ilnosti skupnega sistema DDV ugotovi, da pri transakcijah na ozemlju države ?lanice obdav?ljiv dogodek nastane z dobavo blaga, ki jo za pla?ilo opravi dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, medtem ko pri uvozu obdav?ljiv dogodek nastane že z samim vnosom blaga na ozemlje države ?lanice, ne glede na to, ali se tam opravi transakcija, in neodvisno od tega, ali je transakcija opravljena za pla?ilo ali brezpla?na, ne glede na to, ali jo opravi dav?ni zavezanec ali posameznik (glej zlasti sodbo z dne 5. maja 1982 v zadevi Schul, 15/81, Recueil, str. 1409, to?ka 14).

34 V obravnavanem primeru so umetniška dela, ki se uvozijo za nadaljnjo prodajo na dražbi, od vnosa v Skupnost v postopku za?asnega uvoza in so popolnoma oproš?ena uvoznih dajatev, pod pogojem, da je njihov kon?ni pridobitelj znan pred prodajo. ?e se blago proda kupcu iz Skupnosti, se opravi uvoz v državo ?lanico na ozemlje, kjer blago izstopi iz tega postopka.

35 Šesta direktiva dolo?a dva razli?na dav?na postopka, ki se uporabljata pri uvozu in prodaji umetniških del na dražbi. Prvi?, za uvoz, ki je predmet DDV po ?lenu 2(2) Šeste direktive, ?lena 12(3)(c) in z odstopanjem ?len 11(B)(6) te direktive dolo?ata, da se za carinsko vrednost uvoženega blaga uporablja nižja stopnja DDV. Drugi?, za prodajo na dražbi imajo dolo?be ?lena 26a(C) Šeste direktive zlasti u?inek individualizacije provizije dražitelja v razmerju do celotne vrednosti blaga, ?e dražitelj opravi dobave v smislu ?lena 5(4)(c) te direktive. Ta provizija dražitelja je tako obdav?ljiva osnova pri prodaji na dražbi, ki se obdav?i po splošni dav?ni stopnji, dolo?eni v ?lenu 12(3)(a) te direktive.

36 Komisija trdi, da ?len 16(1) Šeste direktive dolo?a, da je treba vse transakcije, ki se opravijo, ko je blago v postopku za?asnega uvoza, ?e je blago pozneje uvoženo, obdav?iti enako, kot ?e bi bile transakcije opravljene po dokon?nem uvozu blaga. Dejansko nižja dav?na stopnja se mora zato uporabiti za vrednost blaga pred prodajo na dražbi, to je za ceno, ki jo na tej prodaji pla?a kupec, zmanjšano za provizijo dražitelja. Za provizijo dražitelja se tako uporabi splošna stopnja DDV v skladu s ?lenom 26a(C) te direktive.

37 Dalje navaja, da se to pravilo uporablja ne glede na splošna pravila za dolo?itev carinske vrednosti, dolo?ena v ?lenih 29 in 144 Carinskega zakonika, in tistih v ?lenu 11(B)(1) Šeste direktive.

38 Vlada Združenega kraljestva te trditve izpodbija. Po njenem mnenju je davčna ureditev, ki jo uporablja, združljiva s členom 16 Šeste direktive, ker je iz te določbe in iz člena 11(B) te direktive namreč jasno razvidno, da je strošek teh transakcij vključen v davčno osnovo pri uvozu in ni obdavčen kot transakcija na ozemlju države, kot bi bilo pri transakciji, ki bi se opravila po dokončnem uvozu. Če bi bila provizija ponovno obdavčena kot transakcija na ozemlju države, bi šlo za dvojno obdavčenje.

39 Splošno je znano, da člen 16(1) Šeste direktive, v smislu postopkov, ki so navedeni v točki E, zagotavlja, da lahko države članice od DDV oprostijo določene transakcije, ki so predmet postopkov začasnega uvoza, če te niso namenjene končni uporabi ali potrošnji in da vsota DDV, ki je dolgovana po prenehanju postopkov, ustreza vsoti davka, ki bi naj bil dolgovan, če bi bila vsaka transakcija obdavčena na ozemlju države.

40 Ta določba državam članicam podeljuje možnost, da lahko oprostijo določene transakcije na ozemlju države za blago, ki je v postopku ali položajih, ki so določeni s to določbo, vključno s postopkom začasnega uvoza, prav tako pa od njih zahteva, da izpolnijo določene pogoje, preden to oprostitev uporabijo.

41 Čeprav je trenutek dokončnega uvoza blaga, ki je od vnosa v Skupnost v postopku začasnega uvoza, v skladu s členom 7(3) Šeste direktive prestavljen na čas prenehanja teh postopkov, iz odstopanja, ki je določeno v členu 16(1), izhaja, da morajo biti vse transakcije v postopkih začasnega uvoza obdavčljive, kot če bi bile opravljene na ozemlju države po dokončnem uvozu blaga.

42 V skladu s tem se mora prodaja na dražbi, če se umetniško delo proda na dražbi v postopku začasnega uvoza in se po tej transakciji uvozi na območje Skupnosti, razlikovati od uvoza in mora biti posebej obdavčena.

43 Posledično je treba zato, da se uvoz in prodaja na dražbi obdavčita v skladu s pogoji, ki so navedeni v členu 16(1) Šeste direktive, razlikovati med delom dražbene cene, ki ustreza proviziji dražitelja, in tistim, ki ustreza carinski vrednosti uvoženega blaga. Prvi pomeni obdavčljivo osnovo pri prodaji na dražbi, izražunano v skladu s členom 26a Šeste direktive in odmerjeno po splošni davčni stopnji, ki je določena v členu 12(3)(a) te direktive, medtem ko drugi ustreza carinski vrednosti blaga, ki je predmet uvoznega DDV in se odmeri po dejansko nižji davčni stopnji, ki se v Združenem kraljestvu uporablja v skladu s členom 11(B)(6) te direktive.

44 Taka razlaga je v skladu s ciljem člena 16(1) Šeste direktive, ki je predvsem zagotoviti davčno nevtralnost med transakcijami blaga, ki je v postopku začasnega uvoza in se pozneje uvozi, in s tistega zadevnega blaga, ki je že na območju Skupnosti.

45 Glede na analize, opravljene v točki 43 te sodbe, zlasti dejstvo, da je vrednost provizije dražitelja treba razlikovati od carinske vrednosti blaga za namene njegove konkretne obdavčitve, trditev Združenega kraljestva, da je profitna provizija dražitelja del uvozne vrednosti, v skladu s povezanimi določbami iz členov 11(B)(1) in (3)(b) Šeste direktive in člena 29 Carinskega zakonika, ni utemeljena.

46 Zavrnilo je treba tudi trditev Združenega kraljestva, da je prvi pododstavek člena 16(1) Šeste direktive določba, ki je za države članice neobvezna, medtem ko jih zavezuje zadnji pododstavek tega člena, namreč obveznost izogibanja dvojnemu obdavčevanju. Ta države članice zavezuje, da transakcije, ki jo opravi dražitelj, ne obravnavajo kot transakcijo na ozemlju države.

47 Kot pravilno navaja Komisija, mora država članica v primeru, ko uporabi možnost iz člena

16(1) Šeste direktive, s tem da sprejme posebne ukrepe za oprostitev transakcij, ki se nanašajo na blago v postopkih za?asnega uvoza, zadostiti vsem pogojem, ki so dolo?eni v tem ?lenu.

48 Glede obveznosti države ?lanice o izogibanju dvojnemu obdav?evanju, ki je dolo?ena v zadnjem pododstavku ?lena 16(1) Šeste direktive, je treba navesti, da ta velja za dav?nega zavezanca. Kot izhaja iz navedenega pododstavka, je z odstopanjem od prvega pododstavka ?lena 21(1)(a) te direktive oseba, ki je dolžna pla?ati dolgovani davek v skladu s prvim pododstavkom ?lena 16(1), oseba, ki da nalog, da se za blago kon?ajo postopki ali možnosti iz tega odstavka. Da bi se izognili kakšni koli zmedi glede dav?nega zavezanca, dolo?a Šesta direktiva obveznost izogibanja dvojnemu obdav?evanju, ne da bi kakor koli posegala v dav?no stopnjo, po kateri se obdav?uje profitna provizija dražitelja.

49 V teh okoliš?inah, ob upoštevanju dejstva, da se prodaja na dražbi umetniških del, ki so v postopku za?asnega uvoza, po uvozu na ozemlje države ?lanice obravnava kot transakcija na ozemlju države in jo je kot tako treba obdav?iti, je treba ugotoviti, da je o?itek Komisije, ki se nanaša na kršitev ?lena 16(1) Šeste direktive, utemeljen.

50 Ker mora biti tako prodaja na dražbi opredeljena kot transakcija na ozemlju države, gre tudi za kršitev ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c) in 12(3) Šeste direktive.

51 V skladu z navedenim je treba ugotoviti, da Združeno kraljestvo s tem, da za provizijo, ki jo prejme dražitelj pri prodaji na dražbi umetniških del, zbirk in starin, ki se uvozijo v okviru postopka za?asnega uvoza, uporablja nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ni izpolnilo obveznosti iz ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) Šeste direktive.

Stroški

52 V skladu s ?lenom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži pla?ilo stroškov, ?e so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Združenemu kraljestvu naloži pla?ilo stroškov, in ker to s predlogi ni uspelo, se mu naloži pla?ilo stroškov.

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

1) **Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da za provizijo, ki jo prejme dražitelj pri prodaji na dražbi umetniških del, zbirk in starin, ki se uvozijo v okviru postopka za?asnega uvoza, uporablja nižjo stopnjo davka na dodano vrednost, ni izpolnilo obveznosti iz ?lenov 2, to?ka 1, 5(4)(c), 12(3) in 16(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/49 ES.**

2) **Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska se naloži pla?ilo stroškov.**

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.