ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

9. února 2006 *

Ve věci C-305/03,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 16. července 2003,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irska, zastoupenému C. Jackson a R. Caudwell, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s N. Painesem, QC, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení 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 společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska tím, že použilo sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") na provizi, která je placena dražebníkům při prodeji uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností (dále jen „umělecká díla"), které byly dovezeny v rámci režimu dočasného dovozu, dražbou, nesplnilo 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 1999/49/ES ze dne 25. května 1999 (Úř. věst. L 139, s. 27; Zvl. vyd. 09/01, s. 322) (dále jen „šestá směrnice").

2 Projednávaná žaloba se týká konkrétněji zacházení s DPH uplatňovanou na prodej uměleckých děl, která byla propuštěna ve Spojeném království do režimu dočasného dovozu a po svém prodeji dovezena na území Společenství, 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 téhož článku 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 vyměřena;

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 náložném 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 vyměřená [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 těch 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) třetím 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 režimů 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 vynětí 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 daně 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 článek 26a. Toto ustanovení, nazvané „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti", zní takto:

„A. Definice

Pro účely tohoto článku a aniž 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, sběratelské 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 přiřknuto.

[...]

C. Zvláštní úprava pro prodej veřejnou dražbou

1. Odchylně od části B mohou členské státy určit, v souladu s následujícími ustanoveními, základ daně pro dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských 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 daně pro každé dodání zboží uvedené v odstavci 1 je celková částka, kterou podle odstavce 4 účtuje kupujícímu pořadatel prodeje veřejnou dražbou, avšak bez

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

a

— daně, kterou je povinen zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou v souvislosti s jeho dodáním.

3. Čistá 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 osobě 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 zaplacena 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 zaplacena, 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 nově 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 prvků 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 směrnici 94/5 ve Spojeném království, ve svém článku 12 předvídá použití systému ziskového rozpětí na dodání uměleckých děl pořadateli 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 dražebníků 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 odůvodněné stanovisko, v němž jej vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho oznámení.

19 Orgány Spojeného království odpověděly dopisem ze dne 16. listopadu 2000, přičemž setrvaly na předchozích stanoviscích. Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že tento členský stát nepřijal opatření nezbytná k tomu, aby vyhověl odůvodněnému stanovisku ve stanovené lhůtě, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

K přípustnosti

20 Vláda Spojeného království ve své duplice a při ústní části řízení uplatnila, že Komise uvedla ve své replice novou vytýkanou skutečnost, které se nedovolávala v rámci postupu před zahájením soudního řízení, což činí její žalobu nepřípustnou.

21 V odůvodněném stanovisku a v žalobě Komise vytkla Spojenému království, že na ziskové rozpětí dražebníka při prodeji uměleckých předmětů dovezených v režimu dočasného dovozu dražbou neuplatnilo DPH vztahující se na dodání v tuzemsku ve smyslu článku 2 šesté směrnice. Naproti tomu ve své replice usoudila, že Spojené království právem zahrnulo uvedené ziskové rozpětí do částky zdanitelné při dovozu, ale DPH při dovozu chybně vypočítalo.

22 Předmět žaloby podané na základě článku 226 ES je vymezen postupem před zahájením soudního řízení upraveným v tomto ustanovení (viz rozsudky ze dne 10. května 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. června 2005, Komise v. Itálie, C-456/03, Sb. rozh. s. I-5335, bod 35). Žaloba tedy musí být založena na stejném odůvodnění a žalobních důvodech jako odůvodněné 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. června 1998, Komise v. Itálie, C-35/96, Recueil, s. I-3851, bod 28). Pokud nebyla vytýkaná skutečnost formulována v odůvodněném stanovisku, je ve stadiu řízení před Soudním dvorem nepřípustná (viz výše uvedený rozsudek ze dne 15. ledna 2002, bod 11).

23 Nicméně tento požadavek nemůže jít tak daleko, že by v každém případě ukládal dokonalou shodu mezi výrokem odůvodněného stanoviska a návrhovými žádáními v žalobě, jestliže předmět sporu nebyl rozšířen nebo změněn, ale naopak byl pouze zúžen (rozsudky ze dne 11. července 2002, Komise v. Španělsko, 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 případě Komise v průběhu postupu před zahájením soudního řízení i v průběhu soudního řízení stále tvrdila, že Spojené království uplatňuje na ziskové rozpětí dražebníka sníženou sazbu DPH v rozporu s povinnostmi, které pro něj vyplývají z šesté směrnice. Otázka, zda je toto ziskové rozpětí složkou celní hodnoty, či nikoli, nemění nic na skutečnosti, že tento členský stát na ni uplatňuje efektivní sníženou sazbu. Stanovisko Komise, podle nějž má být takové ziskové rozpětí zdaněno základní sazbou, se v průběhu řízení nezměnilo.

25 Je tedy namístě zamítnout důvod obrany Spojeného království směřující k tomu, aby bylo určeno, že se Komise dovolávala nové vytýkané skutečnosti.

K věci samé

26 Hlavní otázkou v projednávaném sporu je to, zda musí být ziskové rozpětí dražebníka při prodeji uměleckých děl dovezených v režimu dočasného dovozu dražbou zdaňováno jako plnění v tuzemsku v souladu s podmínkami uvedenými

v čl. 16 odst. 1 šesté směrnice. Komise se však dovolává rovněž porušení čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c) a čl. 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 členský stát nesplnil své povinnosti podle čl. 2 bodu 1, čl. 5 odst. 4 písm. c) a čl. 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 článku 29 celního kodexu, a nemohou zároveň představovat plnění v rámci Spojeného království.

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

31 Z článku 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 Článek 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 členského 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 členského státu, nezávisle na tom, zda se jedná o transakci, či nikoli, zda je plnění uskutečněno 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 členský 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 čl. 2 bodu 2 šesté směrnice, čl. 12 odst. 3 písm. c) a, coby výjimka, čl. 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 čl. 26a části C šesté směrnice je zejména vymezení provize dražebníka ve vztahu k celkové hodnotě zboží, pokud dražebník uskuteční dodání ve smyslu č. 5 odst. 4 písm. c) této směrnice. Uvedená provize tak představuje základ daně pro prodej dražbou, který je zdaňován základní sazbou stanovenou v čl. 12 odst. 3 písm. a) téže směrnice.

36 Komise tvrdí, že čl. 16 odst. 1 šesté směrnice kogentním způsobem stanoví, že veškerá plnění uskutečněná, 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 částí C uvedené směrnice.

37 Krom toho upřesňuje, že toto pravidlo platí nezávisle na obecných pravidlech v oblasti určení celní hodnoty uvedených v článcích 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 dražebníků 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 zaměřena 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 uskutečněná v tuzemsku týkající se zboží propuštěného do režimů 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 Třebaže 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 uskutečněná v uvedeném dočasném režimu musí být zdaněna, jako by byla uskutečněna 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 článku 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 posledně uvedená povinnost vyžaduje, aby členské státy nezacházely s plněními uskutečněnými dražebníky jako s plněními 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 plnění 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, odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) prvního pododstavce této směrnice je u plnění 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 plnění uskutečněné v tuzemsku a musí být jako takové zdaněn, 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 „plnění 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, nesplnilo 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 účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada 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 přidané hodnoty na provizi, která je placena dražebníkům při prodeji uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, které byly dovezeny v režimu dočasného dovozu, dražbou, nesplnilo 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, 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.