KOMISJA PRZECIWKO ZJEDNOCZONEMU KRÓLESTWU

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 9 lutego 2006 r. *

W sprawie C-305/03

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 16 lipca 2003 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowanemu przez C. Jackson oraz R. Caudwell, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez N. Painesa, QC, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 grudnia 2004 r.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 lutego 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki, obiektów kolekcjonerskich i antyków (zwanych dalej zbiorczo „dziełami sztuki") przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na

nim ciążą na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str.1), zmienionej dyrektywą Rady 1999/49/WE z dnia 25 maja 1999 r. (Dz.U. L 139, str. 27) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Niniejsze postępowanie dotyczy konkretnie skutków w zakresie podatku VAT sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki przywiezionych do Zjednoczonego Królestwa w ramach procedury odprawy czasowej i wwiezionych na obszar Wspólnoty po ich sprzedaży.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów".

4 Zgodnie z art. 5 ust. 4 lit. c) dyrektywy za dostawę w rozumieniu ust. 1 tego przepisu uważa się także:

„c) przekazanie towarów zgodnie z umową, według której prowizja jest płatna w momencie kupna lub sprzedaży [zgodnie z umową komisu kupna lub sprzedaży]".

5 Artykuł 11 część B ust. 1, 3 i 6 szóstej dyrektywy stanowią:

„1. Podstawą opodatkowania jest wartość do celów celnych ustalana zgodnie z obowiązującymi przepisami wspólnotowymi; odnosi się to również do przywozu towarów określonych w art. 7 ust. 1 lit. b);

[...]

3. Podstawa opodatkowania obejmuje, o ile elementy takie nie zostały do niej już włączone:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności płatne poza obszarem państwa członkowskiego przywozu, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, jaki ma zostać pobrany;

b) koszty dodatkowe, takie jak prowizja, opakowanie, transport i koszty ubezpieczenia, poniesione do pierwszego miejsca przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego przywozu.

»Pierwsze miejsce przeznaczenia« oznacza miejsce oznaczone w liście przewozowym lub jakimkolwiek innym dokumencie przewozowym, na którego podstawie towary są przywożone do państwa członkowskiego przywozu. W przypadku braku takiej informacji za pierwsze miejsce przeznaczenia uważa się miejsce pierwszego przeładunku w państwie członkowskim przywozu.

Koszty dodatkowe określone powyżej włącza się do podstawy opodatkowania, w przypadku gdy powstają one w związku z transportem do innego miejsca przeznaczenia na terytorium Wspólnoty, jeżeli miejsce to jest znane w momencie wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

[...]

6. W drodze odstępstwa od przepisów ust. 1–4 państwa członkowskie, które do dnia 1 stycznia 1993 r. nie skorzystały z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci, mogą ustanowić, żeby przy przywozie dzieł sztuki [...] w rozumieniu art. 26a część A lit. a), b) i c) podstawa opodatkowania była równa ułamkowi kwoty ustalonej zgodnie z ust. 1–4.

Ułamek ten jest ustalany w taki sposób, aby podatek [VAT] należny od przywozu w każdym przypadku wynosił co najmniej 5 % kwoty określonej zgodnie z ust. 1–4".

6 Artykuł 12 ust. 3 dyrektywy brzmi następująco:

„a) Standardowa stawka podatku [VAT] ustalana jest przez każde państwo członkowskie jako stopa procentowa podstawy opodatkowania i jest taka sama dla dostawy towarów i świadczenia usług. Od dnia 1 stycznia 1999 r. do dnia 31 grudnia 2000 r. ta stopa procentowa nie może być niższa niż 15%.

[...]

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5 % i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H.

[...]

c) Państwa członkowskie mogą przewidzieć, że stawka obniżona lub jedna z obniżonych stawek, którą stosują zgodnie z lit. a) akapit trzeci, stosuje się również do przywozu dzieł sztuki [...] w rozumieniu art. 26a część A lit. a) [b) i] c).

[...]".

7 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy postanawia, że państwa członkowskie zwalniają z podatku między innymi:

„i) świadczenie usług, które odnoszą się do przywozu towarów i których wartość jest włączona do podstawy opodatkowania zgodnie z przepisami art. 11 część B ust. 3 lit. b)".

8 Artykuł 16 szóstej dyrektywy, po zmianie wynikającej z art. 28c tej dyrektywy, przewiduje pewną liczbę zwolnień w transporcie międzynarodowym towarów i uściśla w ust. 1, że:

„1. Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmować szczególne środki mające na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z następujących transakcji, pod warunkiem że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku [VAT] należnego w momencie ustania uregulowań dotyczących sytuacji określonych w częściach A–E odpowiada kwocie podatku, który byłby należny, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju:

[...]

E. Dostawy:

— towarów określonych w art. 7 ust. 1 lit. a), przy zachowaniu uregulowań o przywozie czasowym [odprawie czasowej] z całkowitym zwolnieniem z należności celnych lub procedury tranzytu zewnętrznego,

[...]

jak również świadczenia usług związanych z takimi dostawami.

W drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy osobą zobowiązaną do zapłacenia podatku należnego zgodnie z pierwszym akapitem jest osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte regulacjami lub sytuacjami wymienionymi w niniejszym ustępie.

W przypadku gdy usunięcie towarów z regulacji lub sytuacji określonych w niniejszym ustępie powoduje przywóz w rozumieniu art. 7 ust. 3, państwo członkowskie przywozu podejmuje środki niezbędne dla uniknięcia podwójnego opodatkowania w kraju.

[...]".

9 Dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG — przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, która powinna była zostać transponowana przez państwa członkowskie przed 1 stycznia 1995 r., dodała art. 26 a do szóstej dyrektywy. Przepis ten, zatytułowany „Szczególne przepisy dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków", brzmi następująco:

„A. *Definicje*

W rozumieniu niniejszego artykułu i bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego:

[...]

e) »podlegający opodatkowaniu pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub używa w celu pokrycia potrzeb [przeznacza na cele działalności] swojego przedsiębiorstwa bądź też przywozi w celu odsprzedaży towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy działa na własny rachunek, czy też na rachunek innej osoby na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży lub kupna [na podstawie umowy komisu kupna bądź sprzedaży];

f) »organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej oferuje towary do sprzedaży w drodze publicznej licytacji w celu ich sprzedaży osobie oferującej najwyższą cenę;

g) »komitent organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji« oznacza każdą osobę, która przekazuje towary organizatorowi sprzedaży w drodze publicznej licytacji na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży [na podstawie umowy komisu kupna bądź sprzedaży] z uwzględnieniem następujących przepisów:

— organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji oferuje towary do sprzedaży we własnym imieniu, ale na rachunek swojego komitenta,

— organizator sprzedaży w drodze publicznej licytacji wydaje towary w imieniu swoim, ale na rachunek swojego komitenta osobie, która podczas publicznej licytacji zaoferowała najwyższą cenę.

[...]

C. Przepisy szczególne dotyczące sprzedaży w drodze publicznej licytacji

1. W drodze odstępstwa od przepisów części B państwa członkowskie mogą zgodnie z następującymi przepisami ustalić podstawę opodatkowania dla dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków realizowanych przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji, działającego we własnym imieniu na podstawie umowy, z której tytułu wypłacana jest prowizja od sprzedaży [na podstawie umowy komisu sprzedaży] tych towarów w drodze publicznej licytacji na rachunek:

[...]

2. Podstawą opodatkowania dla każdej dostawy towarów określonych w ust. 1 jest całkowita kwota wykazana na fakturze wystawionej zgodnie z ust. 4 kupcowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji, pomniejszona o:

— kwotę netto zapłaconą lub należną do zapłaty komitentowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji, ustaloną zgodnie z ust. 3,

i

— kwotę podatku należnego od organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji w odniesieniu do jego dostawy.

3. Kwota netto zapłacona lub należna do zapłaty komitentowi przez organizatora sprzedaży w drodze publicznej licytacji jest równa różnicy między:

— ceną towarów uzyskaną w drodze publicznej licytacji,

i

— kwotą prowizji otrzymanej lub należnej organizatorowi sprzedaży w drodze publicznej licytacji od jego komitenta z tytułu umowy, na której podstawie wypłacana jest prowizja od sprzedaży [z tytułu umowy komisu sprzedaży].

[...]

7. Dostawę towarów podatnikowi będącemu organizatorem sprzedaży w drodze publicznej licytacji uznaje się za zrealizowaną z chwilą dokonania sprzedaży tych towarów na publicznej aukcji.

[...]".

10 Artykuł 28 ust. 1 a szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 94/5, uściśla, że Zjednoczone Królestwo mogło aż do 30 czerwca 1999 r. stosować

w przywozie dzieł sztuki stawkę obniżoną, nie niższą jednak od 2,5%. Począwszy od tej daty państwo to było zobowiązane stosować zwykłą stawkę bądź na podstawie odstępstwa, o którym mowa w art. 11 część B ust. 6 szóstej dyrektywy, stawkę obniżoną, nie niższą niż 5% wartości przywozowej.

Kodeks celny

11 Artykuł 29 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny, (Dz.U. L 302, str. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym") stanowi:

„1. Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...].

[...]

3. a) Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonana lub mająca zostać dokonana przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedającego za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży przywożonych towarów przez kupującego sprzedającemu lub przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedającego [...]".

12 Szczegółowe zasady wykonywania kodeksu celnego zawarte są w rozporządzeniu Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającym przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 (Dz.U. L 253, str. 1), zmienionym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r. (Dz.U. L 141, str. 1). Następujące przepisy tego rozporządzenia mają znaczenie dla sprawy:

„Artykuł 576

[...]

3. Całkowite zwolnienie z należności przywozowych jest przyznawane następującym przedmiotom:

a) dziełom sztuki [...], które zostały zdefiniowane w »Załączniku I« do dyrektywy [77/388], przywożonym do celów wystawowych, z możliwością sprzedaży;

b) towarom innym niż nowo wyprodukowane, przywożonym w celu sprzedaży na aukcji.

[...]

Artykuł 582

1. W przypadku gdy towary objęte procedurą zgodnie z art. 576 kończą ją przez wejście do swobodnego obrotu, kwota długu jest ustalana na podstawie elementów oceny odpowiednich dla tych towarów w momencie przyjęcia zgłoszenia do swobodnego obrotu.

[...]".

Uregulowania krajowe

13 Z akt sprawy wynika, że Value Added Tax (Special Provisions) Order z dnia 10 maja 1995 r. [rozporządzenie w sprawie podatku od wartości dodanej (przepisy szczególne)] (1995 — SI 1995/1268), które weszło w życie w dniu 1 czerwca 1995 r. i którym dokonano Zjednoczonym Królestwie transpozycji dyrektywy 94/5, przewiduje w art. 12 stosowanie systemu marży do dostaw dzieł sztuki dokonanych przez organizatorów sprzedaży aukcji publicznych.

14 Artykuł 3 Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order z dnia 30 marca 1995 r. [rozporządzenia w sprawie podatku od wartości dodanej (skutki czynności)] (1995 — SI 1995/958) stanowi, iż przeniesienia własności dzieła sztuki przywiezionego z zamiarem jego odsprzedaży, następującego gdy dzieło to objęte jest jeszcze procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych zgodnie z odpowiednimi przepisami kodeksu celnego, nie uważa się za dostawę towarów ani za świadczenie usług.

Okoliczności faktyczne i postępowanie przed sądem krajowym

15 W Zjednoczonym Królestwie dzieła sztuki przywożone są z zamiarem ich ewentualnej sprzedaży w drodze licytacji w ramach procedury odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych. Jeśli po sprzedaży w drodze licytacji dzieło jest ostatecznie przywiezione do Wspólnoty Europejskiej, podatek VAT jest obliczany na podstawie ceny uzyskanej przy sprzedaży w drodze licytacji, wliczając w to marżę zysku aukcjonera. Kwota ta jest następnie pomniejszana na podstawie art. 11 część B ust. 6 szóstej dyrektywy w ten sposób, by rzeczywista stawka opodatkowania była równa 5% aktualnej podstawy opodatkowania.

16 Stwierdziwszy, że Zjednoczone Królestwo niezgodnie ze zobowiązaniami ciążącymi na nim na mocy art. 28 ust. 1 a i 28 c część E pkt 1 szóstej dyrektywy zaniechuje opodatkowania według zwykłej stawki marży zysku aukcjonera uzyskanej ze sprzedaży w drodze licytacji przywiezionych dzieł sztuki, Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego w dniu 17 marca 1997 r. wezwanie do usunięcia uchybienia i wszczęła postępowanie w sprawie naruszenia przewidziane w art. 226 WE.

17 Celem wyjaśnienia swego stanowiska Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa w dniu 10 sierpnia 1998 r. uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, uściślając, że owo państwo członkowskie uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim nie tylko na mocy art. 28 ust. 1 a i 28c część E pkt 1 szóstej dyrektywy, lecz również na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 26 a tej dyrektywy.

18 Uznawszy odpowiedzi władz Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 maja 1997 r. oraz z dnia 12 października 1998 r. za niewystarczające, Komisja w dniu 2 sierpnia 2000 r. skierowała do tego państwa członkowskiego uzasadnioną opinię, wzywając je do podjęcia działań niezbędnych celem zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od daty jej doręczenia.

19 Władze Zjednoczonego Królestwa udzieliły odpowiedzi pismem z dnia 16 listopada 2000 r., podtrzymując wcześniej zajęte stanowisko. Oceniwszy, że owo państwo członkowskie nie podjęło działań niezbędnych celem zastosowania się do uzasadnionej opinii w wyznaczonym terminie, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

20 Rząd Zjednoczonego Królestwa podniósł w duplice i w trakcie procedury ustnej, że Komisja zgłosiła w replice nowy zarzut, który nie został podniesiony w ramach postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, co czyni skargę niedopuszczalną.

21 W uzasadnionej opinii i w skardze Komisja zarzuciła Zjednoczonemu Królestwu, że nie poddało marży zysku aukcjonera uzyskanej ze sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej opodatkowaniu podatkiem VAT od dostaw dokonywanych na terytorium kraju w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy. Natomiast w replice uznała ona, że Zjednoczone Królestwo słusznie włączyło ową marżę do kwoty podlegającej opodatkowaniu w związku z przywozem, lecz błędnie obliczyło kwotę podatku VAT od przywozu.

22 Przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 226 WE jest ograniczony postępowaniem poprzedzającym jej wniesienie przewidzianym w tym przepisie (zob. wyroki: z dnia 10 maja 2001 r. w sprawie C-152/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-3463, pkt 23, z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-439/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-305, pkt 11, oraz z dnia 16 czerwca 2005 r. w sprawie C-456/03 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. str. I-5335, pkt 35).

Zatem skarga powinna opierać się na tych samych motywach i zarzutach, co uzasadniona opinia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 1 grudnia 1993 r. w sprawie Komisja przeciwko Danii C-234/91, Rec. str. I-6273, pkt 16, oraz z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C-35/96 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-3851, pkt 28). Jeżeli zarzut nie został sformułowany w uzasadnionej opinii, jest niedopuszczalny w stadium postępowania przed Trybunałem (zob. ww. wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 11).

23 Jednakże warunek ten nie idzie tak daleko, by wymagać w każdym przypadku dokładnej zbieżności sentencji uzasadnionej opinii z żądaniami skargi, jeśli tylko przedmiot sporu nie został rozszerzony lub zmieniony, lecz przeciwnie — został tylko zawężony (wyroki z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-139/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-6407, pkt 19, oraz z dnia 1 lutego 2005 r. w sprawie C-203/03 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. str. I-935, pkt 29).

24 W niniejszym przypadku Komisja w trakcie całego postępowania poprzedzającego wniesienie skargi twierdziła, że Zjednoczone Królestwo stosowało do marży zysku aukcjonerów obniżoną stawkę podatku VAT, co było sprzeczne ze zobowiązaniami ciążącymi na nim na mocy szóstej dyrektywy. Kwestia, czy owa marża jest składnikiem wartości celnej, nie ma żadnego znaczenia dla stwierdzenia, że owo państwo członkowskie stosowało do niej efektywną stawkę obniżoną. Stanowisko Komisji, że taka marża powinna być opodatkowana według stawki normalnej, nie zmieniło się w trakcie postępowania.

25 Należy zatem oddalić argument Zjednoczonego Królestwa, jakoby Komisja zgłosiła nowy zarzut.

Co do istoty

26 Zasadniczą kwestią w tym sporze jest pytanie, czy marża zysku aukcjonerów uzyskana przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej powinna być opodatkowana jak czynność na

terytorium kraju, zgodnie z warunkami, o których mowa w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy. Jednak Komisja podnosi również naruszenie art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy. Należy zatem zbadać, czy zarzucane naruszenie tych przepisów zostało należycie wykazane.

27 Komisja zaznacza, że na sytuację w niniejszej sprawie składają się dwa zdarzenia podatkowe: po pierwsze przywóz towarów, a po drugie czynność na terytorium kraju. W każdym przypadku kiedy po przywozie następuje sprzedaż dokonana przez podatnika, zarówno przywóz, jak i sprzedaż powinny zostać opodatkowane.

28 Zarzuca ona Zjednoczonemu Królestwu, że nie wyodrębniło ono drugiego zdarzenia podatkowego, to znaczy sprzedaży w drodze licytacji, i nie opodatkowało go jako czynności na terytorium kraju. Z tego powodu to państwo członkowskie uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy.

29 Rząd Zjednoczonego Królestwa przyznaje, że istnieją potencjalnie dwa zdarzenia podatkowe, to znaczy przywóz towarów i ich sprzedaż w drodze licytacji. Jednak jego zdaniem podczas gdy omawiane dzieła sztuki są objęte procedurą odprawy czasowej, to sporna sprzedaż w drodze licytacji stanowi wywóz na obszar celny Wspólnoty w rozumieniu art. 29 kodeksu celnego, a więc nie może stanowić jednocześnie czynności dokonanej w Zjednoczonym Królestwie.

30 Artykuł 2 szóstej dyrektywy wyróżnia dwie kategorie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT: po pierwsze czynności na terytorium kraju, a po drugie przywóz towarów.

31 Z art. 5 ust. 4 lit. c) tej dyrektywy wynika, że aukcjonerzy dokonują dostawy towarów w chwili przeniesienia towaru na podstawie umowy komisu zawartej między nimi a sprzedawcą lub nabywcą.

32 Artykuł 12 ust. 3 szóstej dyrektywy przewiduje zwykłą stawkę podatku VAT dla wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu, które nie podlegają stawce obniżonej.

33 Jak już orzekł Trybunał, analiza cech charakterystycznych wspólnego systemu podatku VAT pozwala stwierdzić, że w przypadku wszystkich czynności na terytorium kraju zdarzenie podatkowe stanowi dostawa towaru dokonana odpłatnie przez podatnika, który działa w takim charakterze, podczas gdy w przypadku każdej czynności przywozu zdarzenie podatkowe stanowi samo wprowadzenie towaru na terytorium państwa członkowskiego, niezależnie od tego, czy czynność w ogóle miała miejsce, czy została ona dokonana odpłatnie, czy też pod tytułem darmym, przez podatnika, czy przez osobę prywatną (zob. w szczególności wyrok z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81 Schul, Rec. str. 1409, pkt 14).

34 W niniejszym przypadku dzieła sztuki przywiezione z zamiarem sprzedaży w drodze licytacji zostały objęte, od momentu ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty, procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych, pod warunkiem że ich ostateczne miejsce przeznaczenia nie będzie znane przed sprzedażą. Jeżeli towar zostaje sprzedany nabywcy we Wspólnocie, przywóz jest dokonywany w państwie członkowskim, na terytorium którego towar przestaje być objęty tą procedurą.

35 Szósta dyrektywa przewiduje dwa różne systemy podatkowe stosowane odpowiednio w przypadku przywozu i w przypadku sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki. Z jednej strony, jeśli chodzi o przywóz, który podlega podatkowi VAT na podstawie art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy — art. 12 ust. 3 lit. c) oraz, na zasadzie odstępstwa, art. 11 część B ust. 6 tej dyrektywy przewidują obniżoną stawkę podatku VAT stosowaną do wartości celnej towaru przywiezionego. Z drugiej strony, jeśli chodzi

o sprzedaż w drodze licytacji — przepisy art. 26 a część C szóstej dyrektywy skutkują w szczególności wyodrębnieniem prowizji aukcjonera z wartości globalnej towaru, jeżeli ten dokonuje dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 4 lit. c) tej dyrektywy. Prowizja ta stanowi zatem podstawę opodatkowania dla sprzedaży w drodze licytacji, która jest opodatkowana po zwykłej stawce przewidzianej w art. 12 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy.

36 Komisja twierdzi, że art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje bezwzględny wymóg, by wszystkie czynności dokonane w czasie, gdy towary są objęte procedurą odprawy czasowej, jeśli towary te zostały następnie wwiezione, zostały opodatkowane tak, jakby miały miejsce po ich ostatecznym przywozie. Zatem efektywna stawka obniżona powinna być stosowana do wartości towarów przed ich sprzedażą w drodze licytacji, to znaczy do ceny zapłaconej przez nabywcę w ramach tej sprzedaży, po odliczeniu prowizji aukcjonera. Zwykła stawka podatku VAT stosuje się następnie do tej prowizji zgodnie z art. 26 a część C tej dyrektywy.

37 Wyjaśnia ona ponadto, że zasada ta działa niezależnie od zasad ogólnych dotyczących określania wartości celnej wyrażonych w art. 29 i 144 kodeksu celnego oraz zawartych w art. 11 część B ust. 1 szóstej dyrektywy.

38 Rząd Zjednoczonego Królestwa kwestionuje tę argumentację. Jego zdaniem stosowany przez niego system podatkowy jest zgodny z art. 16 szóstej dyrektywy, ponieważ z przepisu tego oraz z art. 11 część B dyrektywy wynika jasno, że cena tych czynności jest wliczana do podstawy opodatkowania przy przywozie i nie jest opodatkowywana jako czynność na terytorium kraju, jakby to miało miejsce w przypadku czynności następującej po ostatecznym przywozie. Gdyby prowizje aukcjonerów podlegały ponownemu opodatkowaniu jako świadczenie wzajemne w ramach czynności na terytorium kraju, miałoby miejsce podwójne opodatkowanie.

39 Bezspornym jest, że art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy w świetle systemu, o którym mowa w jego części E, przewiduje iż państwa członkowskie mogą zwolnić od podatku VAT pewne czynności dotyczące towarów objętych procedurą odprawy czasowej, pod warunkiem że nie służą one użyciu lub ostatecznej konsumpcji oraz że kwota podatku VAT należnego w chwili, gdy towar przestaje podlegać tej procedurze, odpowiada kwocie podatku, który zostałby uiszczony, jeśliby każda z tych czynności została opodatkowana na terytorium kraju.

40 Przepis ten upoważnia państwa członkowskie do zwolnienia pewnych czynności dokonanych na terytorium kraju dotyczących towarów objętych procedurami lub znajdujących się w sytuacjach przewidzianych w nim, w tym objętych procedurą odprawy czasowej, lecz ustanawia dla nich również pewne wymogi, które powinny zostać spełnione celem zastosowania tego zwolnienia.

41 Mimo że chwila ostatecznego przywozu towaru, objętego od momentu jego wprowadzenia na obszar Wspólnoty procedurą odprawy czasowej, zostaje przesunięta na podstawie art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy do czasu, gdy towar przestaje podlegać procedurze, to jednak z odstępstwa przywidzianego w art. 16 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że wszystkie czynności dokonane w ramach owej procedury odprawy czasowej powinny zostać opodatkowane tak, jakby zostały dokonane na terytorium kraju po ostatecznym przywozie towarów.

42 Zatem w przypadku gdy dzieło sztuki jest sprzedawane na aukcji w ramach procedury odprawy czasowej i przywiezione po dokonaniu tej czynności na obszar Wspólnoty, należy oddzielić sprzedaż w drodze licytacji od przywozu i opodatkować te dwie czynności odrębnie.

43 W konsekwencji w celu opodatkowania zarówno przywozu, jak i sprzedaży w drodze licytacji, zgodnie z warunkami, o których mowa w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, należy oddzielić w cenie przybicia część odpowiadającą prowizji aukcjonera od

części odpowiadającej wartości celnej przywiezionego towaru. Pierwsza z nich stanowi zatem podstawę opodatkowania sprzedaży w drodze licytacji obliczoną na podstawie art. 26 a szóstej dyrektywy i opodatkowaną według zwykłej stawki przewidzianej w art. 12 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy; natomiast druga część odpowiada wartości celnej towaru, która podlega podatkowi VAT od przywozu i jest opodatkowana według efektywnej stawki obniżonej stosowanej w Zjednoczonym Królestwie na podstawie art. 11 część B ust. 6 szóstej dyrektywy.

44 Wykładnia ta jest zgodna z celem art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, którym jest w szczególności zapewnienie neutralności podatkowej między, z jednej strony, czynnościami dotyczącymi towarów objętych procedurą odprawy czasowej, a z drugiej strony, czynnościami dotyczącymi towarów znajdujących się już na obszarze Wspólnoty.

45 Mając na uwadze analizę dokonaną w pkt 43 niniejszego wyroku, a konkretnie stwierdzenie, że wartość prowizji aukcjonera powinna zostać oddzielona od wartości celnej danego towaru celem jego właściwego opodatkowania, należy uznać za nieuzasadnione stanowisko Zjednoczonego Królestwa, że marża zysku aukcjonera stanowi część wartości przywozowej zgodnie z art. 11 część B ust. 1 i art. 11 część B ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w związku z art. 29 kodeksu celnego.

46 Należy również oddalić argument Zjednoczonego Królestwa, że art. 15 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy jest dla państw członkowskich przepisem dyspozytywnym, podczas gdy akapit ostatni tego przepisu, który ustanawia obowiązek unikania podwójnego opodatkowania, stanowi przepis bezwzględnie obowiązujący. Ów ostatni obowiązek wymaga, by państwa członkowskie nie traktowały transakcji zrealizowanej przez aukcjonera jako czynności dokonanej na terytorium kraju.

47 Jak słusznie twierdzi Komisja, jeżeli państwo członkowskie korzysta z uprawnienia przyznanego w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, przyjmując przepisy szczególne umożliwiające zwolnienie czynności dotyczących towarów objętych procedurą odprawy czasowej, powinno ono stosować się do wszystkich wymogów nałożonych w tym przepisie.

48 Jeśli chodzi o obowiązek unikania podwójnego opodatkowania przewidziany w art. 16 ust. 1 akapit ostatni szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, iż przepis ten dotyczy osoby zobowiązanej do zapłaty podatku. Jak wynika z przedostatniego akapitu tego przepisu, w drodze odstępstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy dyrektywy, zobowiązana do zapłaty podatku z tytułu czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy, jest osoba, która powoduje, że towary przestają być objęte procedurami lub sytuacjami wymienionymi w tym przepisie. Celem bowiem zapobiegnięcia jakimkolwiek wątpliwościom co do osoby zobowiązanej do zapłaty podatku szósta dyrektywa przewiduje obowiązek unikania podwójnego opodatkowania, co nie wpływa jednak na stawkę, jaka znajduje zastosowanie do marży zysku aukcjonera.

49 W tej sytuacji, wobec tego, że sprzedaż w drodze licytacji dzieł sztuki w ramach procedury odprawy czasowej, po której następuje przywóz na terytorium danego państwa członkowskiego, powinna być traktowana jako czynność dokonana na terytorium kraju i powinna zostać jako taka opodatkowana, należy stwierdzić, że zarzut Komisji dotyczący naruszenia art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy jest uzasadniony.

50 Ponieważ sprzedaż w drodze licytacji powinna zostać zakwalifikowana jako „czynność na terytorium kraju", należy również stwierdzić, że wykazane zostało naruszenie art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy.

51 Wobec powyższego należy stwierdzić, że stosując obniżoną stawkę podatku VAT do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki

przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

52 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania, a Zjednoczone Królestwo przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki, obiektów kolekcjonerskich i antyków przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 1999/49/WE z dnia 25 maja 1999 r.**

2) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy