ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 9. februára 2006 *

Vo veci C-305/03,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 16. júla 2003,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: C. Jackson a R. Caudwell, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci N. Paines, QC, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (spravodajca) a A. Ó Caoimh,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. decembra 2004,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 24. februára 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Komisia Európskych spoločenstiev žiada Súdny dvor, aby určil, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c), článku 12 ods. 3 a článku 16 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim.

vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 1999/49/ES z 25. mája 1999 (Ú. v. ES L 139, s. 27; Mim. vyd. 09/001, s. 322, ďalej len „šiesta smernica"), tým, že použilo zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") na províziu, ktorá je vyplácaná dražiteľom pri predaji umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností (ďalej len „umelecké diela") na dražbe, ktoré boli dovezené v režime dočasného použitia.

2 Predmetná žaloba sa, presnejšie povedané, týka zaobchádzania s DPH uplatňovanej na predaj na dražbe umeleckých diel prepustených v Spojenom kráľovstve do režimu dočasného použitia a dovezených na územie Spoločenstva po ich predaji.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

Šiesta smernica

3 Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani,

2. dovoz tovaru."

4 Podľa článku 5 ods. 4 písm. c) tejto smernice sa za dodávku podľa odseku 1 toho istého článku považuje aj:

„c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej je splatná provízia pri nákupe alebo predaji [na základe komisionárskej zmluvy o nákupe alebo predaji *neoficiálny preklad*]."

5 Článok 11 B ods. 1, 3 a 6 šiestej smernice stanovuje:

„1. Základom dane je hodnota na colné účely stanovená v zhode s platnými predpismi Spoločenstva; to tiež platí pre dovoz tovaru uvedeného v článku 7 ods. 1 písm. b).

...

3. Do zdaniteľného základu [základu dane — *neoficiálny preklad*] sa zahrnú, pokiaľ v ňom ešte nie sú obsiahnuté:

a) dane, poplatky, špeciálne poplatky a iné prirážky, platné mimo dovážajúceho členského štátu a tie, ktoré sú povinné z dôvodov dovozu, s odpočítaním dane z pridanej hodnoty, ktorá sa má uplatniť;

b) vedľajšie výdavky, ako sú provízia, poplatok za balenie, transport a poistenie, naakumulované ku prvému miestu určenia v rámci územia dovážajúceho členského štátu.

‚Miesto určenia' je to miesto, ktoré je uvedené na nákladnom liste alebo inom dokumente takým spôsobom, ktorým tovar je dovážaný [alebo inom dokumente, na základe ktorého je tovar dovážaný — *neoficiálny preklad*] do dovážajúceho členského štátu. Ak nie je takéto identifikovanie miesta určenia, potom ako prvé miesto určenia sa má vziať prvý transfer nákladu v dovážajúcom členskom štáte.

Aj vyššie uvádzané jednorázové [vedľajšie — *neoficiálny preklad*] výdavky sa zahŕňajú do zdaňovanej sumy [základu dane — *neoficiálny preklad*], keď vyplývajú z prepravy na iné miesto určenia v rámci územia spoločenstva ak je toto miesto známe, keď nastane zdaniteľná plnenie.

...

6. Derogáciou z odsekov 1 až 4, členské štáty, ktoré k 1. januáru 1993 nevyužili možnosť uvedenú v treťom pododseku článku 12 ods. 3 písm. a) môžu stanoviť, že pri dovoze umeleckých diel... definovaných v článku 26a časť A písm. a), b) a c) zdaniteľný základ [základ dane — *neoficiálny preklad*] sa rovná zlomku sumy určenej v súlade s odsekmi 1 až 4.

Tento zlomok sa určuje tak, aby sa [DPH] takto splatná pri dovoze rovnala vždy najmenej 5 % sumy určenej v súlade s odsekmi 1 až 4."

6 Článok 12 ods. 3 tejto smernice znie takto:

„a) Štandardnú [bežnú — *neoficiálny preklad*] sadzbu [DPH] stanoví každý členský štát ako percento zdaňovanej čiastky [percento zo základu dane — *neoficiálny preklad*] a bude rovnaká pre dodávky tovarov a poskytovanie služieb. Od 1. januára 1999 do 31. decembra 2000 toto percento nesmie byť nižšie ako 15 %.

...

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovia ako percento zdaňovanej čiastky [percento zo základu dane — *neoficiálny preklad*], ktoré nesmie byť menej ako 5 % a bude platiť len pre poskytovanie kategórií tovarov a služieb špecifikovaných v prílohe H.

...

c) členské štáty môžu stanoviť, že nižšia sadzba alebo jedna z nižších sadzieb, ktorú používajú v súlade s tretím odsekom a) sa taktiež vzťahuje na dovoz umeleckých diel... uvádzaných v článku 26a bode A písm. a), b) a c).

..."

7 Článok 14 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že členské štáty pri dovoze oslobodia od dane okrem iného:

„i) poskytovanie takých služieb v súvislosti s importovaním [dovozom — *neoficiálny preklad*] tovaru, kde hodnota týchto služieb je zahrnutá do zdaniteľnej sumy [základu dane — *neoficiálny preklad*] podľa článku 11 bodu B ods. 3 písm. b).“

8 Článok 16 šiestej smernice v znení článku 28c tej istej smernice stanovuje určitý počet oslobodení pri medzinárodnom pohybe tovarov a vo svojom odseku 1 stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné daňové predpisy Spoločenstva, členské štáty môžu za predpokladu uskutočnenia konzultácií podľa článku 29, prijímať osobitné opatrenia s cieľom oslobodiť od dane všetky alebo niektoré z nasledujúcich plnení, za predpokladu, že cieľom nie je konečné použitie, resp. spotreba a že výška [DPH] splatnej pri ukončení režimu alebo situácií uvedených v bodoch A až E zodpovedá výške dane, ktorá by bola splatná, keby sa každé takéto plnenie zdaňovalo v tuzemsku.

...

E. Dodanie:

— tovaru uvedeného v článku 7 ods. 1 písm. a), ktorý sa naďalej nachádza v režime dočasného dovozu [dočasného použitia — *neoficiálny preklad*] s úplným oslobodením od dane pri dovoze alebo v režime vonkajšieho tranzitu,

...

ako aj poskytovanie služieb spojených s týmito dodaniami.

Derogáciou z prvého pododseku článku 21 ods. 1 písm. a), je osoba povinná zaplatiť daň v súlade s prvým pododsekom osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v tomto odseku.

Ak vyňatie tovaru z režimu alebo situácie uvedených v tomto odseku povedie k vzniku dovozu v zmysle článku 7 ods. 3, prijme členský štát dovozu nevyhnutné opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia v tuzemsku.

..."

9 Smernica Rady 94/5/ES zo 14. februára 1994, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernicu 77/388 (Ú. v. ES L 60, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 255), ktorú mali členské štáty prebrať najneskôr k 1. januáru 1995, doplnila do šiestej smernice článok 26a. Toto ustanovenie s názvom „Osobitné režimy používané na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti" znie takto:

„A. *Definície*

Na účely tohto článku a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva:

...

e) ‚obchodník podliehajúci dani' [‚obchodník — platiteľ dane' — *neoficiálny preklad*] znamená daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*], ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti nakupuje alebo získava na účely svojho podnikania alebo dováža s perspektívou opätovného predaja použitý tovar, resp. umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, pričom tento daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] koná sám pre seba [koná vo vlastnom mene — *neoficiálny preklad*] alebo v mene niekoho iného podľa zmluvy, na základe ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja;

f) ‚organizátor predaja verejnou dražbou' znamená každého daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*], ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti ponúka tovar na predaj vo verejnej dražbe s perspektívou odovzdať [predať — *neoficiálny preklad*] ho tomu, kto dá najvyššiu ponuku;

g) ‚príkazca organizátora predaja verejnou dražbou' znamená každú osobu, ktorá odovzdá tovar organizátorovi predaja verejnou dražbou na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia z predaja v závislosti na týchto ustanoveniach:

— organizátor predaja verejnou dražbou ponúka tovar na predaj síce vo svojom mene, ale v prospech [na účet — *neoficiálny preklad*] svojho príkazcu,

— organizátor predaja verejnou dražbou odovzdá tovar vo svojom mene, ale v prospech [na účet — *neoficiálny preklad*] svojho príkazcu tomu, kto vo verejnej dražbe dá najvyššiu ponuku.

...

C. *Osobitné režimy na predaj vo verejnej dražbe*

1. Derogáciou z časti B členské štáty môžu určiť v súlade s týmito ustanoveniami, zdaniteľný základ [základ dane — *neoficiálny preklad*] dodania použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré uskutoční organizátor predaja vo verejnej dražbe konajúci vo svojom mene podľa zmluvy, na základe ktorej sa vyplatí provízia pri predaji tohto tovaru vo verejnej dražbe, v prospech:

...

2. Zdaniteľným základom [Základom dane — *neoficiálny preklad*] každého dodania tovaru, na ktoré sa odvoláva v odseku 1, je celková suma, ktorú v súlade s odsekom 4 kupujúcemu fakturuje organizátor predaja verejnou dražbou, bez:

— čistej sumy, ktorú zaplatil alebo má zaplatiť organizátor predaja verejnou dražbou svojmu príkazcovi, určenej v súlade s odsekom 3

a

— dane, ktorú je povinný zaplatiť organizátor predaja verejnou dražbou v súvislosti s jeho dodaním.

3. Čistá suma, ktorú zaplatil alebo má zaplatiť organizátor predaja verejnou dražbou svojmu príkazcovi sa rovná rozdielu medzi:

— cenou tovaru vo verejnej dražbe

a

— sumou provízie, ktorú získal alebo má získať organizátor predaja verejnou dražbou od svojho príkazcu na základe zmluvy, podľa ktorej sa provízia zaplatí pri predaji.

...

7. Dodanie tovaru osobe podliehajúcej dani [platiteľovi dane — *neoficiálny preklad*], ktorá je organizátorom predaja verejnou dražbou sa považuje sa uskutočnené, ak sa samotný predaj tohto tovaru uskutoční verejnou dražbou.

..."

10 Článok 28 ods. 1a šiestej smernice doplnený smernicou 94/5 stanovuje, že Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska môže do 30. júna 1999 pri dovoze

umeleckých diel uplatňovať znížená sadzbu, ktorá nesmie byť nižšia ako 2,5 %. Od tohto dátumu bol tento členský štát povinný uplatňovať bežnú sadzbu alebo na základe výnimky stanovenej v článku 11 bod B ods. 6 uplatňovať na tieto dovozy zníženú sadzbu, ktorá nesmie byť nižšia ako 5 %.

Colný kódex

11 Článok 29 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307, ďalej len „colný kódex"), upresňuje:

„1. Colnou hodnotou dovážaného tovaru je jeho prevodná hodnota, t. j. cena skutočne zaplatená alebo ktorá sa má zaplatiť za tovar predávaný na vývoz na colné územie Spoločenstva, podľa potreby upravená podľa článku 32 a 33...

...

3. a) Cenou, ktorá bola alebo ktorá má byť za tovar skutočné zaplatená sa rozumie celková platba, ktorá bola alebo má byť zaplatená kupujúcim predávajúcemu alebo v jeho prospech za dovážaný tovar a zahrňuje všetky platby, ktoré boli platené kupujúcim predávajúcemu alebo kupujúcim tretej osobe ako podmienku predaja dovážaného tovaru predávajúcemu alebo tretej osobe k splneniu záväzku predávajúceho..."

12 Vykonávacie predpisy k colnému kódexu sú obsiahnuté v nariadení Komisie (EHS) č. 2454/93 z 2. júla 1993, zavádzajúcom ustanovenia pre vykonávanie nariadenia č. 2913/92 (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), zmenenom a doplnenom nariadením Komisie (EHS) č. 993/2001 zo 4. mája 2001 (Ú. v. ES L 141, s. 1; Mim. vyd. 02/011, s. 286). Relevantné ustanovenia tohto nariadenia sú tieto:

„Článok 576

...

3. Dovozné clá sa úplne odpustia v prípade nasledujúceho tovaru:

a) umeleckých diel... ako sú definované v prílohe I smernice [77/388], dovážaných na účely vystavovania s možnosťou predaja;

b) tovar iný, ako novo vyrobený, dovážaný s cieľom jeho predaja na aukcii.

...

Článok 582

1. Ak je tovar, ktorý bol prepustený do colného režimu v súlade s článkom 576, uvoľnený z tohto režimu tým, že vstupuje do režimu voľného obehu, čiastka dlhu sa určí na základe prvkov príslušného posúdenia tohto tovaru v čase prijatia vyhlásenia o prepustení do režimu voľného obehu.

..."

Vnútroštátna právna úprava

13 Zo spisu vyplýva, že nariadenie z 10. mája 1995 o dani z pridanej hodnoty (osobitné ustanovenia) [Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268], ktoré nadobudlo platnosť 1. júna 1995 a ktorým Spojené kráľovstvo prebralo smernicu 94/5, vo svojom článku 12, stanovuje uplatňovanie systému marže na dodania umeleckých diel organizátormi predajov vo verejnej dražbe.

14 Článok 3 nariadenia z 30. marca 1995 o dani z pridanej hodnoty (spracovanie transakcií) [Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (SI 1995/958)] stanovuje, že prevod vlastníctva umeleckého diela dovezeného s cieľom jeho ďalšieho predaja uskutočneného v čase, keď toto dielo podľa príslušných ustanovení colného kódexu ešte podlieha režimu dočasného použitia s úplným oslobodením od dovozného cla, nemožno považovať ani za dodávku tovaru, ani za poskytnutie služieb.

Skutkový stav a konanie pred podaním žaloby

15 Do Spojeného kráľovstva sú umelecké diela dovážané na účely ich eventuálneho predaja v dražbe v rámci režimu dočasného použitia s úplným oslobodením od dovozného cla. Ak je po predaji v dražbe predmet definitívne dovezený do Európskeho spoločenstva, vypočíta sa DPH z ceny dosiahnutej na dražbe vrátane marže dražiteľa. Táto suma sa následne zníži podľa článku 11 B ods. 6 šiestej smernice tak, aby efektívna sadzba dane bola aspoň 5 % uplatňovaného základu dane.

16 Komisia po tom, čo zistila, že Spojené kráľovstvo v rozpore s povinnosťami, ktoré mu vyplývajú z článku 28 ods. 1a a článku 28c E bodu 1 šiestej smernice, nezdaňuje bežnou sadzbou maržu dražiteľov pri predaji dovezených umeleckých diel na dražbe, zaslala 17. marca 1997 tomuto členskému štátu list — výzvu na predloženie pripomienok a začala konanie o porušení povinnosti podľa článku 226 ES.

17 Na objasnenie svojho stanoviska Komisia zaslala Spojenému kráľovstvu 10. augusta 1998 doplňujúci list — výzvu na predloženie pripomienok, v ktorom upresňuje, že tento členský štát sa nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú nielen z článku 28 ods. 1a a článku 28c E bodu 1 šiestej smernice, ale aj z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c), článku 12 ods. 3 a článku 26a tejto smernice.

18 Pretože Komisiu odpovede orgánov Spojeného kráľovstva z 15. mája 1997 a z 12. októbra 1998 neuspokojili, zaslala 3. augusta 2000 tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko a vyzvala ho na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

19 Orgány Spojeného kráľovstva odpovedali listom zo 16. novembra 2000, že zotrvávajú na svojich predchádzajúcich predložených stanoviskách. Keďže podľa názoru Komisie tento členský štát neprijal v stanovenej lehote opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s odôvodneným stanoviskom, podala predmetnú žalobu.

O žalobe

O prípustnosti

20 Vláda Spojeného kráľovstva vo svojej duplike a na ústnom pojednávaní uviedla, že Komisia vo svojej replike uviedla nový žalobný dôvod, ktorý nebol uvedený v konaní pred podaním žaloby, a preto je jej žaloba neprípustná.

21 Komisia v odôvodnenom stanovisku a vo svojej žalobe vytýkala Spojenému kráľovstvu, že na maržu dražiteľa získanú pri predaji umeleckých diel dovezených v režime dočasného použitia neuplatnila na dražbe DPH na dodávky v rámci územia štátu v zmysle článku 2 šiestej smernice. Naopak vo svojej replike uviedla, že Spojené kráľovstvo uvedenú maržu správne zahrnulo do sumy zdaňovanej pri dovoze, ale DPH bola pri dovoze zle vypočítaná.

22 Predmet žaloby podanej podľa článku 226 ES je vymedzený konaním pred podaním žaloby upraveným v uvedenom ustanovení (pozri rozsudky z 10. mája 2001, Komisia/Holandsko, C-152/98, Zb. s. I-3463, bod 23; z 15. januára 2002, Komisia/Taliansko, C-439/99, Zb. s. I-305, bod 11, a zo 16. júna 2005, Komisia/Taliansko, C-456/03, Zb. s. I-5335, bod 35). Preto musí byť žaloba postavená na rovnakých žalobných dôvodoch a tvrdeniach ako odôvodnené stanovisko (pozri najmä

rozsudky z 1. decembra 1993, Komisia/Dánsko, C-234/91, Zb. s. I-6273, bod 16, a z 18. júna 1998, Komisia/Taliansko, C-35/96, Zb. s. I-3851, bod 28). Pretože žalobný dôvod nebol v odôvodnenom stanovisku uvedený, je v štádiu konania pred Súdnym dvorom neprípustný (pozri rozsudok z 15. januára 2002, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 11).

23 Táto požiadavka však nemôže smerovať vo všetkých prípadoch k dokonalej zhode medzi výrokom odôvodneného stanoviska a návrhmi žaloby, pretože predmet sporu nebol rozšírený alebo zmenený, ale naopak bol jednoducho zúžený (rozsudky z 11. júla 2002, Komisia/Španielsko, C-139/00, Zb. s. I-6407, bod 19, a z 1. februára 2005, Komisia/Rakúsko, C-203/03, Zb. s. I-935, bod 29).

24 V predmetnom prípade Komisia v konaní pred podaním žaloby a v súdnom konaní stále uvádzala, že Spojené kráľovstvo uplatňuje zníženú sadzbu DPH na maržu dražiteľa v rozpore s povinnosťami, ktoré mu vyplývajú zo šiestej smernice. Otázka, či táto marža dražiteľa sa zahŕňa alebo nezahŕňa do colnej hodnoty, nemá vplyv na skutočnosť, že tento členský štát na ňu uplatňuje zníženú efektívnu sadzbu. Stanovisko Komisie, podľa ktorého táto marža musí byť zdaňovaná bežnou sadzbou, sa v priebehu konania nezmenilo.

25 Tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého Komisia uviedla nový žalobný dôvod, treba zamietnuť.

O veci samej

26 Kľúčovou otázkou v tomto spore je zistiť, či marža dražiteľa za predaj umeleckých diel dovezených v režime dočasného použitia na dražbe musí byť zdanená ako plnenie v rámci územia štátu za podmienok stanovených v článku 16 ods. 1 šiestej

smernice. Komisia však súčasne uvádza porušenie článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c) a článku 12 ods. 3. Preto treba skúmať, či údajné porušenie týchto ustanovení je dostatočne preukázané.

27 Komisia podotýka, že v predmetnom prípade situácia obsahuje dva druhy zdaniteľných plnení: na jednej strane dovoz tovarov a na druhej strane plnenie v rámci územia štátu. Zakaždým, keď na dovoz nadväzuje predaj prostredníctvom osoby podliehajúcej dani, musí byť zdanený tak dovoz, ako aj predaj.

28 Komisia vyčíta Spojenému kráľovstvu, že neoddelilo druhé zdaniteľné plnenie, to jest predaj na dražbe, a nezdanilo ho ako plnenie v rámci územia štátu. V dôsledku toho si tento členský štát nesplnil svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c) a článku 12 ods. 3 šiestej smernice.

29 Vláda Spojeného kráľovstva uznáva, že potenciálne existujú dve zdaniteľné plnenia, a to dovoz tovarov a ich predaj na dražbe. Podľa nej však aj keď sú dotknuté umelecké diela prepustené do režimu dočasného použitia, sporné predaje na dražbe sú predajmi na vývoz na colné územie Spoločenstva v zmysle článku 29 colného kódexu a nemôžu byť súčasne plneniami v Spojenom kráľovstve.

30 Článok 2 šiestej smernice rozlišuje dve kategórie plnení podliehajúcich DPH, po prvé plnenia uskutočnené v rámci územia štátu a po druhé dovozy tovarov.

31 Z článku 5 ods. 4 písm. c) tejto smernice vyplýva, že dražiteľ uskutoční dodávku tovaru, keď prevedie tovar na základe komisionárskej zmluvy uzatvorenej medzi ním a predávajúcim alebo kupujúcim.

32 Článok 12 ods. 3 šiestej smernice stanovuje bežnú sadzbu DPH, ktorá sa uplatňuje na všetky zdaniteľné plnenia, pri ktorých nie je možné uplatniť zníženú sadzbu.

33 Ako už Súdny dvor rozhodol, analýza charakteristík spoločného systému DPH umožňuje dospieť k záveru, že pri všetkých plneniach v rámci územia členského štátu zdaniteľným plnením je dodávka tovaru, ktorú uskutočňuje osoba podliehajúca dani ako taká za odplatu, zatiaľ čo pri všetkých plneniach pri dovoze sa plnenie stáva zdaniteľným plnením už pri samotnom vstupe tovaru na územie členského štátu bez ohľadu na to, či ide alebo nejde o transakciu, či ide o plnenie za odplatu alebo bezodplatne, uskutočnené osobou podliehajúcou dani alebo súkromnou osobou (pozri najmä rozsudok z 5. mája 1982, Schul, 15/81, Zb. s. 1409, bod 14).

34 V predmetnom prípade sú umelecké diela dovezené s cieľom predaja na dražbe pri vstupe na územie Spoločenstva prepustené do režimu dočasného použitia a od tohto okamihu sú úplne oslobodené od dovozného cla za podmienky, že pred predajom nie je známe ich konečné určenie. Pokiaľ sa tovar predá kupujúcemu zo Spoločenstva, dovoz sa uskutoční v tom členskom štáte, na území ktorého je tovar prepustený z tohto režimu.

35 Šiesta smernica stanovuje dva rozdielne daňové režimy, ktoré sa uplatňujú v prípade dovozu a v prípade predaja umeleckých diel na dražbe. Na jednej strane, čo sa týka dovozu, tento dovoz podlieha DPH na základe článku 2 bodu 2 šiestej smernice, kým článok 12 ods. 3 písm. c) a ako výnimka článok 11 B ods. 6 tejto smernice umožňujú uplatňovať zníženú sadzbu DPH na colnú hodnotu dovážaného tovaru. Na druhej strane, pokiaľ ide o predaj na dražbe, cieľom ustanovení článku 26a C šiestej

smernice je predovšetkým oddeliť províziu dražiteľa od colnej hodnoty tovaru, pokiaľ dražiteľ uskutoční dodávku v zmysle článku 5 ods. 4 písm. c) tejto smernice. Táto provízia dražiteľa predstavuje aj základ dane pri predaji na dražbe zdaňovaný bežnou sadzbou stanovenou v článku 12 ods. 3 písm. a) tejto smernice.

36 Komisia tvrdí, že článok 16 ods. 1 šiestej smernice obligatórne stanovuje, že všetky plnenia uskutočnené v čase, keď tovary podliehajú režimu dočasného použitia, musia byť pri ukončení ich dovozu zdanené tak, ako keby tieto plnenia boli uskutočnené po ukončení ich dovozu. Preto musí byť efektívna znížená sadzba uplatnená na hodnotu tovarov pred ich predajom na dražbe, to jest na cenu zaplatenú kupujúcim pri tomto predaji po odpočítaní provízie dražiteľa. Bežná sadzba DPH sa potom uplatní na províziu v súlade s článkom 26a C tejto smernice.

37 Okrem toho upresňuje, že toto pravidlo platí bez ohľadu na všeobecné pravidlá o určovaní colnej hodnoty zakotvené v článkoch 29 a 144 colného kódexu a pravidlá obsiahnuté v článku 11 B ods. 1 šiestej smernice.

38 Vláda Spojeného kráľovstva popiera túto argumentáciu. Podľa nej ňou uplatňovaný daňový režim je v súlade s článkom 16 šiestej smernice, pretože z tohto ustanovenia a z článku 11 B tej istej smernice jasne vyplýva, že náklady týchto plnení sú zahrnuté do základu dane pri dovoze a nezdaňujú sa ako plnenie v rámci územia štátu, ako by to bolo v prípade plnenia uskutočneného po ukončení dovozu. Ak by provízie dražiteľov boli opätovne zdanené ako plnenie v rámci územia štátu, išlo by o dvojité zdanenie.

39 Je nesporné, že článok 16 ods. 1 šiestej smernice vzhľadom na režim upravený v jeho časti E stanovuje, že členské štáty môžu od DPH oslobodiť určité plnenia pri tovaroch podliehajúcich režimu dočasného použitia za podmienky, že nie sú určené na konečné použitie alebo konečnú spotrebu a že dlžná suma na DPH pri prepustení z režimu zodpovedá sume dane, ktorá by bola zaplatená, pokiaľ by každé plnenie bolo zdaňované v rámci územia štátu.

40 Odkedy toto ustanovenie členským štátom umožňuje oslobodiť určité plnenia uskutočnené v rámci územia štátu pri tovaroch prepustených do režimov a situácií uvedených v tomto ustanovení, ku ktorým patrí režim dočasného použitia, stanovuje im súčasne určité podmienky, ktoré musia byť splnené, pokiaľ chcú takéto oslobodenie uplatniť.

41 Aj keď okamih konečného dovozu tovaru prepusteného pri vstupe na územie Spoločenstva do režimu dočasného použitia je podľa článku 7 ods. 3 šiestej smernice posunutý na okamih, keď je tovar prepustený z tohto režimu, z derogácie uvedenej v článku 16 ods. 1 tejto smernice vyplýva, že všetky plnenia uskutočnené v uvedenom režime dočasného použitia musia byť zdanené ako plnenia uskutočnené v rámci územia štátu po konečnom dovoze tovarov.

42 Z tohto dôvodu v prípade, keď je umelecké dielo v režime dočasného použitia predané na dražbe a po tomto plnení dovezené na územie Spoločenstva, treba odlišovať predaj na dražbe od dovozu a zdaňovať tieto dve plnenia oddelene.

43 Následne treba nielen pri zdaňovaní dovozu, ale aj pri predaji na dražbe, v súlade s podmienkami uvedenými v článku 16 ods. 1 šiestej smernice oddeliť od výťažku z dražby časť zodpovedajúcu provízii dražiteľa a časť zodpovedajúcu colnej hodnote

dovezeného tovaru. Prvá súčasne predstavuje základ dane pre predaj na dražbe vypočítaný podľa článku 26a šiestej smernice, ktorý sa zdaní bežnou sadzbou podľa článku 12 ods. 3 písm. a) tejto smernice, zatiaľ čo druhá zodpovedá colnej hodnote tovaru, ktorý podlieha DPH za dovoz, a zdaňuje sa efektívnou zníženou sadzbou uplatňovanou v Spojenom kráľovstve podľa článku 11 B ods. 6 tejto smernice.

44 Takýto výklad je v súlade s cieľom článku 16 ods. 1 šiestej smernice spočívajúcom najmä v zabezpečení daňovej neutrality medzi plneniami, ktoré sa týkajú tovarov prepustených do režimu dočasného použitia a následne dovezených na jednej strane, a plneniami, ktoré sa týkajú tovarov nachádzajúcich sa už na území Spoločenstva na druhej strane.

45 Berúc do úvahy analýzu uvedenú v bode 43 predmetného rozsudku a najmä okolnosť, že hodnota provízie dražiteľa musí byť oddelená od colnej hodnoty príslušného tovaru na účely ich zdaňovania, nie je dôvodné tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého marža dražiteľa je súčasťou dovoznej hodnoty v súlade s ustanoveniami článku 11 B ods. 1 a 3 písm. b) šiestej smernice v spojení s článkom 29 colného kódexu.

46 Súčasne treba zamietnuť tvrdenie Spojeného kráľovstva, že článok 16 ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice je pre členské štáty fakultatívnym ustanovením, zatiaľ čo posledný pododsek toho istého ustanovenia, ktorý stanovuje povinnosť zabrániť dvojitému zdaneniu, je kogentným ustanovením. Posledná uvedená povinnosť zaväzuje členské štáty, aby plnenie uskutočnené dražiteľom nepovažovali za plnenie v rámci územia štátu.

47 Ako správne tvrdí Komisia, ak členský štát chce využiť právomoc zakotvenú v článku 16 ods. 1 šiestej smernice a prijať osobitné opatrenia umožňujúce oslobodenie plnení pri tovaroch podliehajúcich režimu dočasného použitia, musí splniť všetky podmienky stanovené v tomto ustanovení.

48 Čo sa týka povinnosti zabrániť dvojitému zdaneniu stanovenej v článku 16 ods. 1 poslednom pododseku šiestej smernice, treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa vzťahuje na osobu povinnú zaplatiť daň. Ako vyplýva z predchádzajúceho pododseku toho istého ustanovenia, ako výnimka z článku 21 ods. 1 písm. a) prvého pododseku tejto smernice je osobou povinnou zaplatiť daň za plnenia uvedené v článku 16 ods. 1 prvom pododseku tejto smernice osoba, ktorá spôsobí, že sa na tovar prestanú vzťahovať režimy alebo situácie uvedené v tomto ustanovení. S cieľom predchádzať akejkoľvek pochybnosti o tejto osobe povinnej zaplatiť daň šiesta smernica stanovuje povinnosť zabrániť dvojitému zdaneniu bez toho, aby to malo vplyv na sadzbu dane uplatňovanú na maržu dražiteľa.

49 Za týchto podmienok a vzhľadom na skutočnosť, že predaj umeleckých diel na dražbe počas režimu dočasného použitia, na ktorý nadväzuje dovoz na územie príslušného členského štátu, sa musí považovať za plnenie uskutočnené v rámci územia štátu a musí byť ako takéto plnenie zdanené, treba konštatovať, že žalobný dôvod Komisie týkajúci sa porušenia článku 16 ods. 1 šiestej smernice je dôvodný.

50 Pretože predaj na dražbe je považovaný „za plnenie uskutočnené v rámci územia štátu", treba súčasne konštatovať porušenie článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c) a článku 12 ods. 3 šiestej smernice.

51 Na základe vyššie uvedeného treba konštatovať, že Spojené kráľovstvo si nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c),

článku 12 ods. 3 a článku 16 ods. 1 šiestej smernice, tým, že použilo zníženú sadzbu DPH na províziu, ktorá je vyplácaná dražiteľom pri predajoch umeleckých diel dovezených v režime dočasného použitia na dražbe.

O trovách

52 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spojené kráľovstvo na náhradu trov konania a Spojené kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1 **Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska si nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c), článku 12 ods. 3 a článku 16 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 1999/49/ES z 25. mája 1999, tým, že použilo zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na províziu, ktorá je vyplácaná dražiteľom pri predaji umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov dovezených v režime dočasného použitia na dražbe.**

2 **Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska je povinné nahradiť trovy konania.**

Podpisy