

Sprawa C-305/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 i art. 16 ust. 1 – Czynność na terytorium kraju – Sprzedaż w drodze licytacji dzieł sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej – Prowizja aukcjonierów

Opinia rzecznika generalnego J. Kokotta przedstawiona w dniu 24 lutego 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 9 lutego 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Uprawnienie państw członkowskich do zwolnienia dostaw towarów przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej i usług z nimi związanych

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 i art. 16 ust. 1)

Uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 99/49, państwo członkowskie, które stosuje obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do prowizji pobieranej przez aukcjonierów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki, obiektów kolekcjonerskich i antyków przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej.

W celu bowiem 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 czynniki odpowiadające prowizji aukcjonera od czynników odpowiadających wartości celnej przywiezionego towaru. Pierwsza z nich stanowi zatem podstawę opodatkowania sprzedaży w drodze licytacji obliczoną na podstawie art. 26a szóstej dyrektywy i opodatkowaną według zwykłej stawki przewidzianej w art. 12 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy; natomiast druga czynniki odpowiada wartości celnej towaru, która podlega podatkowi od wartości dodanej od przywozu i jest opodatkowana według efektywnej stawki obniżonej stosowanej w danym państwie członkowskim na podstawie art. 11 czynniki B ust. 6 tej dyrektywy.

(por. pkt 43, 51 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 9 lutego 2006 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c), art. 12 ust. 3 oraz art. 16 ust. 1 – Czynność na terytorium kraju – Sprzedaż w drodze licytacji dzieł sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej – Prowizja aukcjonierów

W sprawie C-305/03

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

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

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Löhms (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 obniżony stawek podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do prowizji pobieranej przez aukcjonierów przy sprzedaży w drodze licytacji dzieł sztuki, obiektów kolekcjonerskich i antyków (zwanymi dalej zbiorczo „dziełami sztuki”) przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży 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 komisja kupna lub sprzedaży]”.

5 Artykuł 11 cz. 1 B ust. 1, 3 i 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 wlicza 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 odstąpienia 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, aby przy przywozie dzieł sztuki [...] w rozumieniu art. 26a cz. III 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 stosuje zgodnie z lit. a) akapit trzeci, stosuje się również do przywozu dzieł sztuki [...] w rozumieniu art. 26a cz. III 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 wliczona do podstawy opodatkowania zgodnie z przepisami art. 11 cz. III 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 usług 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 uregulować 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 osobę 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 być a została transponowana przez państwa członkowskie przed 1 stycznia 1995 r., dodaje 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 dzieła 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 komisju 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 komisju 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 komisji sprzedaży] tych towarów w drodze publicznej licytacji na rachunek:

[...]

2. Podstawę 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

– kwotę 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 komisji sprzedaży].

[...]

7. Dostaw towarów podatnikowi będziecemu organizatorem sprzedaży w drodze publicznej licytacji uznaje się za zrealizowaną z chwili 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 stawki obniżone, nie niższe jednak od 2,5 %. Późniejszy od tej daty państwo to było zobowiązane stosować zwykłe stawki będące na podstawie odstępstwa, o którym mowa w art. 11 części B ust. 6 szóstej dyrektywy, stawki obniżone, nie niższe niż 5 % wartości przywozowej.

Kodeks celny

11 Artyku? 29 rozporz?dzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 pa?dziernika 1992 r. ustanawiaj?cego Wspólnotowy kodeks celny, (Dz.U. L 302, str. 1, zwanego dalej „kodeksem celnym”) stanowi:

„1. Warto?ci? celn? przywo?onych towarów jest warto?? transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zap?acona lub nale?na za towary, wtedy gdy zosta?y one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33 [...].

[...]

3. a) Cen? faktycznie zap?acon? lub nale?n? jest ca?kowita kwota p?atno?ci dokonana lub maj?ca zosta? dokonana przez kupuj?cego wobec lub na korzy?? sprzedaj?cego za przywo?one towary i obejmuj?ca wszystkie p?atno?ci dokonane lub maj?ce by? dokonane jako warunek sprzeda?y przywo?onych towarów przez kupuj?cego sprzedaj?cemu lub przez kupuj?cego osobie trzeciej celem spe?nienia zobowi?za? sprzedaj?cego [...].”

12 Szczegó?owe zasady wykonywania kodeksu celnego zawarte s? w rozporz?dzeniu Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiaj?cym przepisy w celu wykonania rozporz?dzenia Rady (EWG) nr 2913/92 (Dz.U. L 253, str. 1), zmienionym rozporz?dzeniem Komisji (WE) nr 993/2001 z dnia 4 maja 2001 r. (Dz.U. L 141, str. 1). Nast?puj?ce przepisy tego rozporz?dzenia maj? znaczenie dla sprawy:

„Artyku? 576

[...]

3. Ca?kowite zwolnienie z nale?no?ci przywozowych jest przyznawane nast?puj?cym przedmiotom:

- a) dzie?om sztuki [...], które zosta?y zdefiniowane w »Za??czniku I« do dyrektywy [77/388], przywo?onym do celów wystawowych, z mo?liwo?ci? sprzeda?y;
- b) towarom innym ni? nowo wyprodukowane, przywo?onym w celu sprzeda?y na aukcji.

[...]

Artyku? 582

1. W przypadku gdy towary obj?te procedur? zgodnie z art. 576 ko?cz? j? przez wej?cie do swobodnego obrotu, kwota d?ugu jest ustalana na podstawie elementów oceny odpowiednich dla tych towarów w momencie przyj?cia zg?oszenia do swobodnego obrotu.

[...]”.

Uregulowania krajowe

13 Z akt sprawy wynika, ?e Value Added Tax (Special Provisions) Order z dnia 10 maja 1995 r. [rozporz?dzenie w sprawie podatku od warto?ci dodanej (przepisy szczególne)] (1995 – SI 1995/1268), które wesz?o w ?ycie w dniu 1 czerwca 1995 r. i którym dokonano Zjednoczonym Królestwie transpozycji dyrektywy 94/5, przewiduje w art. 12 stosowanie systemu mar?y do dostaw dzie? sztuki dokonanych przez organizatorów sprzeda?y aukcji publicznych.

14 Artyku? 3 Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order z dnia 30 marca 1995 r. [rozporz?dzenia w sprawie podatku od warto?ci dodanej (skutki czynno?ci)] (1995 – SI 1995/958) stanowi, i? przeniesienia w?asno?ci dzie?a sztuki przywiezionego z zamiarem jego odsprzeda?y, nast?puj?cego gdy dzie?o to obj?te jest jeszcze procedur? odprawy czasowej z ca?kowitym zwolnieniem z nale?no?ci celnych zgodnie z odpowiednimi przepisami kodeksu celnego, nie uwa?a si? za dostaw? towarów ani za ?wiadczenie us?ug.

Okoliczno?ci faktyczne i post?powanie przed s?dem krajowym

15 W Zjednoczonym Królestwie dzie?a sztuki przywo?one s? z zamiarem ich ewentualnej sprzeda?y w drodze licytacji w ramach procedury odprawy czasowej z ca?kowitym zwolnieniem z nale?no?ci celnych. Je?li po sprzeda?y w drodze licytacji dzie?o jest ostatecznie przywiezione do Wspólnoty Europejskiej, podatek VAT jest obliczany na podstawie ceny uzyskanej przy sprzeda?y w drodze licytacji, wliczaj?c w to mar?? zysku aukcjonera. Kwota ta jest nast?pnie pomniejszana na podstawie art. 11 cz??? B ust. 6 szóstej dyrektywy w ten sposób, by rzeczywista stawka opodatkowania by?a równa 5 % aktualnej podstawy opodatkowania.

16 Stwierdziwszy, ?e Zjednoczone Królestwo niezgodnie ze zobowi?zaniem ci???cymi na nim na mocy art. 28 ust. 1 a i 28 c cz??? E pkt 1 szóstej dyrektywy zaniechuje opodatkowania wed?ug zwyk?ej stawki mar?y zysku aukcjonera uzyskanej ze sprzeda?y w drodze licytacji przywiezionych dzie? sztuki, Komisja skierowa?a do tego pa?stwa cz?onkowskiego w dniu 17 marca 1997 r. wezwanie do usuni?cia uchybienia i wszcz??a post?powanie w sprawie naruszenia przewidziane w art. 226 WE.

17 Celem wyja?nienia swego stanowiska Komisja skierowa?a do Zjednoczonego Królestwa w dniu 10 sierpnia 1998 r. uzupe?niaj?ce wezwanie do usuni?cia uchybienia, u?ci?laj?c, ?e owo pa?stwo cz?onkowskie uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim nie tylko na mocy art. 28 ust. 1 a i 28c cz??? E pkt 1 szóstej dyrektywy, lecz równie? 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 w?adz Zjednoczonego Królestwa z dnia 15 maja 1997 r. oraz z dnia 12 pa?dziernika 1998 r. za niewystarczaj?ce, Komisja w dniu 2 sierpnia 2000 r. skierowa?a do tego pa?stwa cz?onkowskiego uzasadnion? opini?, wzywaj?c je do podj?cia dzia?a? niezb?dnych celem zastosowania si? do niej w terminie dwóch miesi?cy od daty jej dor?czenia.

19 W?adze Zjednoczonego Królestwa udzieli?y odpowiedzi pismem z dnia 16 listopada 2000 r., podtrzymuj?c wcze?niej zaj?te stanowisko. Oceniaj?c, ?e owo pa?stwo cz?onkowskie nie podj??o dzia?a? niezb?dnych celem zastosowania si? do uzasadnionej opinii w wyznaczonym terminie, Komisja postanowi?a wnie?? niniejsz? skarg?.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalno?ci

20 Rz?d Zjednoczonego Królestwa podniós? w duplice i w trakcie procedury ustnej, ?e Komisja zg?osi?a w replice nowy zarzut, który nie zosta? podniesiony w ramach post?powania poprzedzaj?cego wniesienie skargi, co czyni skarg? niedopuszczaln?.

21 W uzasadnionej opinii i w skardze Komisja zarzuci?a Zjednoczonemu Królestwu, ?e nie podda?o mar?y zysku aukcjonera uzyskanej ze sprzeda?y w drodze licytacji dzie? 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

uzna?a ona, ?e Zjednoczone Królestwo s?uszenie w??czy?o ow? mar?? do kwoty podlegaj?cej opodatkowaniu w zwi?zku z przywozem, lecz b??dnie obliczy?o kwot? podatku VAT od przywozu.

22 Przedmiot skargi wniesionej na podstawie art. 226 WE jest ograniczony post?powaniem poprzedzaj?cym 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 W?ochom, Rec. str. I?305, pkt 11, oraz z dnia 16 czerwca 2005 r. w sprawie C?456/03 Komisja przeciwko W?ochom, Zb.Orz. str. I?5335, pkt 35). Zatem skarga powinna opiera? si? na tych samych motywach i zarzutach, co uzasadniona opinia (zob. w szczególno?ci 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 W?ochom, Rec. str. I?3851, pkt 28). Je?eli zarzut nie zosta? sformu?owany w uzasadnionej opinii, jest niedopuszczalny w stadium post?powania przed Trybuna?em (zob. ww. wyrok z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 11).

23 Jednak?e warunek ten nie idzie tak daleko, by wymaga? w ka?dym przypadku dok?adnej zbie?no?ci sentencji uzasadnionej opinii z ??daniami skargi, je?li tylko przedmiot sporu nie zosta? rozszerzony lub zmieniony, lecz przeciwnie – zosta? tylko zaw??ony (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 ca?ego post?powania poprzedzaj?cego wniesienie skargi twierdzi?a, ?e Zjednoczone Królestwo stosowa?o do mar?y zysku aukcjonerów obni?on? stawk? podatku VAT, co by?o sprzeczne ze zobowi?zaniem ci???cymi na nim na mocy szóstej dyrektywy. Kwestia, czy owa mar?a jest sk?adnikiem warto?ci celnej, nie ma ?adnego znaczenia dla stwierdzenia, ?e owo pa?stwo cz?onkowskie stosowa?o do niej efektywn? stawk? obni?on?. Stanowisko Komisji, ?e taka mar?a powinna by? opodatkowana wed?ug stawki normalnej, nie zmieni?o si? w trakcie post?powania.

25 Nale?y zatem oddali? argument Zjednoczonego Królestwa, jakoby Komisja zg?osi?a nowy zarzut.

Co do istoty

26 Zasadnicz? kwesti? w tym sporze jest pytanie, czy mar?a zysku aukcjonerów uzyskana przy sprzeda?y w drodze licytacji dzie? sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej powinna by? opodatkowana jak czynno?? na terytorium kraju, zgodnie z warunkami, o których mowa w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy. Jednak Komisja podnosi równie? naruszenie art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy. Nale?y zatem zbada?, czy zarzucane naruszenie tych przepisów zosta?o nale?ycie wykazane.

27 Komisja zaznacza, ?e na sytuacj? w niniejszej sprawie sk?adaj? si? dwa zdarzenia podatkowe: po pierwsze przywóz towarów, a po drugie czynno?? na terytorium kraju. W ka?dym przypadku kiedy po przywozie nast?puje sprzeda? dokonana przez podatnika, zarówno przywóz, jak i sprzeda? powinny zosta? opodatkowane.

28 Zarzuca ona Zjednoczonemu Królestwu, ?e nie wyodr?bni?o ono drugiego zdarzenia podatkowego, to znaczy sprzeda?y w drodze licytacji, i nie opodatkowa?o go jako czynno?ci na terytorium kraju. Z tego powodu to pa?stwo cz?onkowskie uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim na mocy art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy.

29 Rz?d Zjednoczonego Królestwa przyznaje, ?e istniej? potencjalnie dwa zdarzenia podatkowe, to znaczy przywóz towarów i ich sprzeda? 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 komisji 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, jeżeli chodzi o przywóz, który podlega podatkowi VAT na podstawie art. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy – art. 12 ust. 3 lit. c) oraz, na zasadzie odstąpienia, art. 11 cz. III B ust. 6 tej dyrektywy przewidują obniżoną stawkę podatku VAT stosowaną do wartości celnej towaru przywiezionego. Z drugiej strony, jeżeli chodzi o sprzedaż w drodze licytacji – przepisy art. 26 a cz. III C szóstej dyrektywy skutkują w szczególności wyodrębnieniem prowizji aukcjонера 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, jeżeli towary te zostały następnie wwieszone, 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 aukcjонера. Zwykła stawka podatku VAT stosuje się następnie do tej prowizji zgodnie z art. 26 a cz. III C tej dyrektywy.

37 Wyjaśnia ona ponadto, że zasada ta działa niezależnie od zasad ogólnych dotyczących określenia wartości celnej wyrażonych w art. 29 i 144 kodeksu celnego oraz zawartych w art. 11

cz??? 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 cz??? 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 następujących po ostatecznym przywozie. Gdyby prowizje aukcjonerów podlegały ponownemu opodatkowaniu jako świadczenie wzajemne w ramach czynności na terytorium kraju, miałyoby miejsce podwójne opodatkowanie.

39 Bezsprzeczne jest, że art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy w świetle systemu, o którym mowa w jego cz???ci E, przewiduje iż państwa członkowskie mogą zwolnić od podatku VAT pewne czynności dotyczących towarów objętych procedurą odprawy czasowej, pod warunkiem że nie są 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, jeżeliby 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 przyznanego 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 cz??? odpowiadającą prowizji aukcjonera od cz???ci 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 cz??? 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 cz??? 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 cz??? wartość przywozowej

zgodnie z art. 11 cz??? B ust. 1 i art. 11 cz??? B ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 29 kodeksu celnego.

46 Nale?y równie? oddali? argument Zjednoczonego Królestwa, ?e art. 15 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy jest dla pa?stw cz?onkowskich przepisem dyspozytywnym, podczas gdy akapit ostatni tego przepisu, który ustanawia obowi?zek unikania podwójnego opodatkowania, stanowi przepis bezwzgl?dnie obowi?zuj?cy. Ów ostatni obowi?zek wymaga, by pa?stwa cz?onkowskie nie traktowa?y transakcji zrealizowanej przez aukcjoner'a jako czynno?ci dokonanej na terytorium kraju.

47 Jak s?uszenie twierdzi Komisja, je?eli pa?stwo cz?onkowskie korzysta z uprawnienia przyznanego w art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, przyjmuj?c przepisy szczególne umo?liwiaj?ce zwolnienie czynno?ci dotycz?cych towarów obj?tych procedur? odprawy czasowej, powinno ono stosowa? si? do wszystkich wymogów na?o?onych w tym przepisie.

48 Je?li chodzi o obowi?zek unikania podwójnego opodatkowania przewidziany w art. 16 ust. 1 akapit ostatni szóstej dyrektywy, nale?y stwierdzi?, i? przepis ten dotyczy osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku. Jak wynika z przedostatniego akapitu tego przepisu, w drodze odst?pstwa od art. 21 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy dyrektywy, zobowi?zana do zap?aty podatku z tytu?u czynno?ci, o których mowa w art. 16 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy, jest osoba, która powoduje, ?e towary przestaj? by? obj?te procedurami lub sytuacjami wymienionymi w tym przepisie. Celem bowiem zapobiegni?cia jakimkolwiek w?tpliwo?ciom co do osoby zobowi?zanej do zap?aty podatku szósta dyrektywa przewiduje obowi?zek unikania podwójnego opodatkowania, co nie wp?ywa jednak na stawk?, jaka znajduje zastosowanie do mar?y zysku aukcjoner'a.

49 W tej sytuacji, wobec tego, ?e sprzeda? w drodze licytacji dzie? sztuki w ramach procedury odprawy czasowej, po której nast?puje przywóz na terytorium danego pa?stwa cz?onkowskiego, powinna by? traktowana jako czynno?? dokonana na terytorium kraju i powinna zosta? jako taka opodatkowana, nale?y stwierdzi?, ?e zarzut Komisji dotycz?cy naruszenia art. 16 ust. 1 szóstej dyrektywy jest uzasadniony.

50 Poniewa? sprzeda? w drodze licytacji powinna zosta? zakwalifikowana jako „czynno?? na terytorium kraju”, nale?y równie? stwierdzi?, ?e wykazane zosta?o naruszenie art. 2 pkt 1, art. 5 ust. 4 lit. c) oraz art. 12 ust. 3 szóstej dyrektywy.

51 Wobec powy?szego nale?y stwierdzi?, ?e stosuj?c obni?on? stawk? podatku VAT do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzeda?y w drodze licytacji dzie? sztuki przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo uchybi?o zobowi?zaniom, które na nim ci??? 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 obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? Komisja wnios?a o obci??enie Zjednoczonego Królestwa kosztami post?powania, a Zjednoczone Królestwo przegra?o spraw?, nale?y obci??y? je kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Stosuj?c obni?on? stawk? podatku od warto?ci dodanej do prowizji pobieranej przez aukcjonerów przy sprzeda?y w drodze licytacji dzie? sztuki, obiektów kolekcjonerskich i antyków przywiezionych w ramach procedury odprawy czasowej, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej uchybi?o zobowi?zaniom, które na nim ci??? 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 dyrektywy Rady 1999/49/WE z dnia 25 maja 1999 r.

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

Podpisy

* Język postępowania: angielski.