

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 24. února 2005(1)

Věc C-305/03

Komise Evropských společenství

proti

Spojenému království Velké Británie a Severního Irska

„Daň z přidané hodnoty – Snížená sazba daně – Dovoz uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností – Veřejná dražba zboží podléhajícího režimu dočasného dovozu – Ziskové rozpětí dražebníka“

I – Úvod

1. Evropský obchod s uměním má své kořeny ve Spojeném království, především v Londýně. (2) Nezřídka jsou umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti (dále jen společně „umělecká díla“) dočasně dovezena ze třetích zemí do Spojeného království pouze za účelem dražby aukčním domem a následně znovu vyvezena do třetí země.
2. Dovoz a dodání tohoto zboží zůstávají osvobozeny od daně z přidané hodnoty, podléhají-li zvláštnímu celnímu režimu takzvaného dočasného dovozu do Společenství. Jen pokud jsou tato díla po dražbě definitivně dovezena do Společenství, podléhají dani z přidané hodnoty. Příkladná probíhajícího řízení o nesplnění povinnosti členským státem spočívá především v nejasnosti rozsahu působnosti tohoto zvláštního režimu dočasného dovozu uměleckých děl.
3. Ve Spojeném království je základem daně dražební cena včetně ziskového rozpětí dražebníka. Tato částka je podle zvláštních předpisů pro dovoz uměleckých děl snížena tak, že daň z přidané hodnoty výsledně představuje 5 % ceny. Potud je tedy také možno mluvit o *efektivní sazbě daně* ve výši 5 %.
4. Podle názoru Komise porušuje tato praxe šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“)(3). Komise má za to, že pro provizi dražebníka musí platit základní sazba daně, která je ve Spojeném království 17,5 %, poněvadž je s ní nutno zacházet jako s částí protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb v tuzemsku. Snížená sazba daně smí být použita jen na dovozní hodnotu, tedy na výtěžek dražby po odečtení ziskového rozpětí dražebníka.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

1. Relevantní ustanovení šesté směrnice

5. Podle článku 2 je předmětem daně z přidané hodnoty:

„1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží.“

6. Podle čl. 5 odst. 4 písm. c) se za dodání považuje také „převod zboží podle smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje“.

7. Služby jsou v čl. 6 odst. 1 definovány jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“.

8. Co má být rozuměno dovozem zboží je blíže stanoveno v článku 7 následovně:

„1. ‚Dovozem zboží‘ se rozumí:

a) vstup zboží, které nesplňuje podmínky stanovené v člancích 9 a 10 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství [nyní články 23 a 24 ES] [...] na území Společenství,

b) vstup zboží, na které se nevztahuje písmeno (a) z třetího území na území Společenství.

2. Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.

3. Odchylně od odstavce 2 je u zboží, které je uvedeno v odst. 1 písm. a) a při svém vstupu do Společenství je propuštěno do některého z režimů uvedených v čl. 16 odst. 1 část B písm. a), b), c) a d), nebo do režimu dočasného použití [dovozu] s úplným osvobozením od daně při dovozu [dovozního cla] anebo [nebo] do režimu vnějšího tranzitu, místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat uvedené režimy.

Obdobně, je-li zboží uvedené v odst. 1 písm. b) propuštěno při svém vstupu do Společenství do některého z režimů uvedených v čl. 33a odst. 1 písm. b) nebo c), je místem dovozu členský stát, na jehož území je tento režim ukončen.“

9. Článek 11 část B odst. 1 šesté směrnice obsahuje následující úpravu základu daně při dovozu:

„Základem daně je celní hodnota, stanovená podle platných předpisů Společenství; to platí rovněž pro dovoz zboží uvedený v čl. 7 odst. 1 písm. b).“

10. Pro umělecká díla obsahuje čl. 11 část B odst. 6 následující zvláštní úpravu:

„Odchylně od odstavců 1 až 4 mohou členské státy, které k 1. lednu 1993 nevyužívaly možnost, kterou jim dává čl. 12 odst. 3 písm. a) třetí pododstavec, stanovit, že u dovozu uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností, jak je vymezuje čl. 26a část A písm. a), b) a c), je základ daně roven podílu částky určené podle odstavců 1 až 4.

Tento podíl se stanoví tak, aby výměrná daň z přidané hodnoty při dovozu byla v každém případě rovna nejméně 5 % částky určené podle odstavců 1 až 4.“

11. Pokud jde o sazby daně, čl. 12 odst. 3 stanoví:

„a) Základní sazbu daně z přidané hodnoty stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. [...]

[...]

Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Tyto sazby se určí jako procentní podíl ze základu daně, který nesmí být nižší než 5 %, a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.

[...]

c) Členské státy mohou stanovit, že snížená sazba, popřípadě jedna ze snížených sazeb, které uplatňují v souladu s písm. a) tímto pododstavcem, se vztahuje rovněž na dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností uvedených v čl. 26a části A písm. a), b) a c).“

12. Článek 16 šesté směrnice ve znění, které získal článkem 28c části E(4), stanoví následující:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné daňové předpisy Společenství, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 přijímat zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně všechna nebo některá z následujících plnění, pokud ovšem nejsou zaměřena na konečné užití nebo spotřebu a pokud výše daně z přidané hodnoty při ukončení režimu nebo situací uvedených v bodech [částech] A až E odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby každé takové plnění bylo zdaněno v tuzemsku:

[...]

E. dodání

– zboží uvedeného v čl. 7 odst. 1 písm. a), které se nadále nachází v režimu dočasného dovozu s plným osvobozením od daně při dovozu [dovozního cla] nebo v režimu vnějšího tranzitu,

[...]

jakož i poskytování služeb spojených s těmito dodáními.

[...]

Má-li být zboží z režimu nebo situace uvedené v tomto odstavci za následek uskutečnění dovozu ve smyslu čl. 7 odst. 3, přijme členský stát dovozu opatření nezbytná k zamezení dvojímu zdanění v tuzemsku; [...]

13. Článek 26a(5) obsahuje mimo jiné následně uvedená zvláštní ustanovení pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti:

„A. Definice

[...]

e) „obchodníkem povinným k dani“ se rozumí osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží nebo umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom vlastním jménem nebo jménem jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize;

f) „pořadatelem prodeje veřejnou dražbou“ se rozumí jakákoliv osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nabízí zboží k prodeji veřejnou dražbou s cílem předat je osobě, která podá nejvyšší nabídku;

g) „příkazcem pořadatele prodeje veřejnou dražbou“ se rozumí jakákoliv osoba, která předává zboží pořadateli prodeje veřejnou dražbou na základě smlouvy, podle níž z prodeje náleží provize, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- pořadatel prodeje veřejnou dražbou nabízí zboží k prodeji vlastním jménem, ale na účet svého příkazce,

- pořadatel prodeje veřejnou dražbou předá zboží vlastním jménem, ale na účet svého příkazce osobě, které bylo při veřejné dražbě zboží přiděleno.

[...]

C. Zvláštní úprava pro prodej veřejnou dražbou

1. Odchylně od části B mohou členské státy určit, v souladu s následujícími ustanoveními, základ daně pro dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, která uskutečnil pořadatel prodeje veřejnou dražbou, jednající *vlastním jménem* na základě smlouvy, podle níž mu přísluší z prodeje takového zboží při veřejné dražbě provize, na účet:

[...]

2. Základem daně pro každé dodání zboží uvedené v odstavci 1 je celková částka, kterou podle odstavce 4 účtuje kupujícímu pořadatel prodeje veřejnou dražbou, avšak bez:

- isté částky, kterou zaplatil nebo má zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou svému příkazci, určené podle odstavce 3, a

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

3. Čistá částka, kterou zaplatil nebo má zaplatit pořadatel prodeje veřejnou dražbou svému příkazci, je rovna rozdílu mezi:

- cenou zboží při veřejné dražbě a

- výší provize, kterou obdržel nebo má obdržet pořadatel prodeje veřejnou dražbou od svého příkazce na základě smlouvy, která stanoví povinnost zaplatit provizi z prodeje.

[...]

7. Dodání zboží osobě povinné k dani, která je pořadatelem prodeje veřejnou dražbou, se považuje za uskutečněné okamžikem, kdy se uskuteční vlastní prodej tohoto zboží při dražbě.“

14. ?lánek 28 obsahuje kone?n? následující p?echodná ustanovení:

„1a) Až do dne, jenž nesmí nastat pozd?ji než 30. ?ervna 1999, m?že Spojené království Velké Británie a Severního Irska p?i dovozu um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností, který poskytuje nárok na osvobození od dan? k 1. lednu 1993, používat ?l. 11 ?ást B odst. 6 tak, aby byla da? z p?ídané hodnoty splatná p?i dovozu v každém p?ípad? rovna 2,5 % ?ástky ur?ené podle ?l. 11 ?ásti B odst. 1 až 4.“

2. Ustanovení celního práva

15. Pon?vadž ?l. 11 ?ást B odst. 1 odkazuje pro ur?ení základu dan? p?i dovozech na celní hodnotu, je t?eba ješt? zmínit ?lánek 29 celního kodexu(6), který zní následovn? (vý?atek):

„1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skute?n? zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Spole?enství, p?ípadn? upravená podle ?lánek? 32 a 33.

[...]

3. a) Cenou, která byla nebo má být za zboží skute?n? zaplacená, se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskute?n?na mezi prodávajícím a kupujícím ve prosp?ch prodávajícího za dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskute?nil nebo má uskute?nit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo t?etí osob? k uspokojení závazku prodávajícího.“

16. Další právní úprava týkající se zahrnutí provizí p?i ur?ení celní hodnoty je obsažena v ?látku 32 a 33 celního kodexu:

„?lánek 32

1. P?i ur?ení celní hodnoty podle ?látku 29 se p?ípo?tou k cen?, která byla nebo má být za dovážené zboží skute?n? zaplacená,

a) následující položky v rozsahu, v jakém jsou hrazeny kupujícím a nejsou zahrnuty v cen?, která byla nebo má být skute?n? zaplacená:

i) provize a odm?ny za zprost?edkování, s výjimkou nákupních provizí

[...]

4. Nákupní provizí se pro účely této kapitoly rozumí odm?na, kterou platí dovozce zprost?edkovateli za služby spo?ívající v jeho zastupování p?i koupi hodnoceného zboží.

?lánek 33

Za p?edpokladu, že jsou vykázány odd?len? od ceny, která byla nebo má být za dovážené zboží skute?n? zaplacená, se nezapo?ítávají do celní hodnoty:

[...]

e) nákupní provize.“

17. Podle ?lánek? 7 a 16 šesté sm?rnice závisí osvobození od dan? z p?ídané hodnoty u zboží do?asn? dovezeného na území Spole?enství na p?íslušném celním režimu. Pro um?lecká díla,

která byla dovezena za účelem dražby, se osvobození od dovozního cla nachází v čl. 576 odst. 3 nařízení č. 2454/93, kterým se provádí celní kodex (prováděcí nařízení celního kodexu)(7):

„Úplně osvobozeno od dovozního cla je toto zboží:

a) umělecká díla, sbíratelské předměty nebo starožitnosti, jak je uvedeno v příloze I směrnice 77/388/EHS, dovážené za účelem vystavování s možností prodeje;

b) zboží, jiné než nové vyrobené, dovážené za účelem prodeje v dražbě.“

18. Článek 582 odst. 1 prováděcího nařízení celního kodexu toto ustanovení doplňuje následovně:

„Pokud je zboží, které bylo propuštěno do režimu v souladu s článkem 576 uvolněno z tohoto režimu propuštěním do volného oběhu, stanoví se výše dluhu na základě prvku výpočtu pro toto zboží v okamžiku přijetí celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu.“

B – Vnitrostátní právo

19. Podle článku 3 Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 (S.I. 1995/958) nelze považovat převod vlastnictví použitého zboží, které bylo dříve dovezeno ze třetích států, a převod vlastnictví uměleckých děl, která byla dříve dovezena za účelem vystavování a případného prodeje, ani za dodání zboží, ani za poskytnutí služby. Spojené království touto právní úpravou využilo podle svého vyjádření možnosti osvobození podle článku 16 šesté směrnice.

20. Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) upravuje ve svém článku 12 takzvané zdanění ziskového rozpětí při dodání uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností,(8) jak je stanoveno v článku 26a šesté směrnice.

III – Skutkový stav, soudní řízení a návrhová žádání účastníků řízení

21. Transakce, které orgány žalovaného zdaňují podle názoru Komise v rozporu se šestou směrnicí, je možno popsat následovně.

22. Aukční domy se sídlem ve Spojeném království dováží do tuzemska umělecká díla ze třetích zemí za účelem dražby. Zboží je přitom podle postupu pro zboží v režimu dočasného dovozu do Společenství osvobozeno od dovozního cla podle čl. 137 a násl. celního kodexu, ve spojení s čl. 576 odst. 3 prováděcího nařízení celního kodexu. Podle článku 16 šesté směrnice prozatím nepodléhá ani dani z přidané hodnoty.

23. Díla jsou vydražena ještě během doby, kdy se nachází v této „karanténě“ vztahující se na clo a daň z přidané hodnoty. Z ceny dosažené při dražbě si dražebník ponechá určitý procentní podíl (zpravidla mezi 7 % a 20 %) jako provizi (*seller's commission*). Dodatečně k ceně musí zpravidla nabyvatel zaplatit dražebníkovi ještě příplatek (*buyer's premium*). V britské judikatuře a právní vědě je proto dražebník až do okamžiku přiklepu považován za zmocněnce (*agent*) prodávajícího a poté za zmocněnce kupujícího.(9)

24. Není-li umělecké dílo po dražbě znovu vyvezeno do třetí země, nýbrž definitivně dovezeno do Společenství, daňová správa vybere z dovozu daň z přidané hodnoty. Základem daně je výtěžek dražby (*hammer price*) včetně provize dražebníka. Formálně se přitom sice použije základní sazba daně. Základ daně se nicméně podle čl. 11 části B odst. 6 šesté směrnice sníží fiktivně tak, že efektivní sazba daně činí 5 %.

25. Kvůli této praxi zaslala Komise dne 17. března 1997 Spojenému království první výzvu

dopisem. V n?m upozornila na porušení ?l. 28 odst. 1a a ?l. 28c písm. E odst. 1 (tedy ?lánek 16 v jeho novém znění) šesté směrnice. Snížená sazba dan? (tehdy ještě) 2,5 % na do?asn? dovezená a vydražená um?lecká díla nesmí být použita na ziskové rozp?tí dražebníka.

26. Po vyjádření vlády Spojeného království ze dne 15. kv?tna 1997 Komise dopisem ze dne 10. srpna 1998 doplnila první výzvu dopisem o podrobnou právní analýzu. Spojenému království v n?m vytkla, že krom? již uvedených ustanovení porušuje také ?l. 2 bod 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?lánek 26a šesté směrnice. Da?ové orgány Spojeného království nesprávn? nakládaly s dražbou jako s jednou dovozní operací. Ve skute?nosti se však jednalo o dovoz spojený s dodáním zboží v tuzemsku. Ziskové rozp?tí dražebníka je podle ?lánku 26a šesté směrnice sou?ástí protipln?ní za toto dodání zboží, a podléhá proto základní sazb? dan?.

27. Vzhledem k tomu, že odpov?? Spojeného království ze dne 12. ?íjna 1998 Komisi nep?esv?d?ila, zaslala dne 3. srpna 2000 od?vodn?né stanovisko, ve kterém v podstat? uplatnila porušení stejných ustanovení jako v dopl?ující výzv? dopisem. Zp?t byla vzata jen vytýkaná skute?nost porušení ?l. 28a odst. 1a šesté směrnice, protože vláda Spojeného království dopisem ze dne 16. listopadu 1999 oznámila, že snížená sazba dan? pro dovoz um?leckých díl byla zvýšena ze 2,5 % na 5 %. Také p?vodn? vytýkané porušení ?lánku 26a šesté směrnice se v od?vodn?ném stanovisku nevyskytuje.

28. Poté, co Spojené království dopisem ze dne 16. listopadu 2000 op?tovn? potvrdilo svoje stanovisko, podala Komise dne 16. ?ervence 2003 žalobu podle ?lánku 226 ES. Navrhuje, aby Soudní dv?r:

1. ur?il, že Spojené království tím, že použilo sníženou sazbu dan? z p?idané hodnoty na provizi, která je placena dražebníkovi p?i prodeji dražbou um?leckých díl, starožitností a sb?ratelských p?edm?t?, které byly dovezeny v rámci režimu do?asn?ho dovozu, nesplnilo povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c), ?l. 12 odst. 3 a ?l. 16 odst. 1 šesté směrnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu;

2. uložil Spojenému království náhradu náklad? řízení.

29. Spojené království navrhuje, aby Soudní dv?r:

1. žalobu zamítl;
2. uložil Komisi náhradu náklad? řízení.

30. Po ukončení písemné ?ásti řízení položil Soudní dv?r ú?astník?m řízení otázku, na které odpov?d?li dopisem ze dne 19. listopadu 2004. Ústní ?ást řízení se konala dne 16. prosince 2004.

IV – Argumenty ú?astník? řízení

31. Komise zd?raz?uje, že použití režimu do?asn?ho dovozu nem?že vést k da?ov? výhodn?jšímu zacházení, než p?i dovozu a následné dražb?. Podle ?l. 16 odst. 1 šesté směrnice se osvobození váže na tu podmínku, že p?i následném kone?ném dovozu bude dlužna stejná výše dan?, jako by byla výše vybraná, pokud by k pln?ní došlo v tuzemsku.

32. Sníženou sazbu dan? v p?ípad? dovozu um?leckých díl je nutno omezit na hodnotu díl p?ed dražbou, to znamená na ?ástek, která vyplývá z výt?žku dražby po ode?tení ziskového rozp?tí dražebníka. Na tuto provizi má být použita základní sazba dan?.

33. Vláda Spojeného království naproti tomu zastává názor, že se nejedná o dodání zboží v tuzemsku, nýbrž o „prodej k vývozu“ na celní území Společenství(10), poněvadž dražba se koná před (konečným) dovozem do Společenství.

34. Přístup Komise není v souladu s čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice ve spojení s čl. 29 odst. 1 celního kodexu. Podle nich je pro zdanění rozhodující hodnota transakce včetně provize dražebníka. Kromě toho podle čl. 11 části B odst. 3 písm. b) je při určení dovozní hodnoty nutno zahrnout provizi. To by vedlo ke dvojímu zdanění, pokud by byla provize zohledněna v rámci zdanění dodání zboží v tuzemsku, přestože již byla zdaněna jako část dovozní hodnoty.

35. Daňová praxe Spojeného království představuje podle čl. 16 odst. 1 šesté směrnice dovolené zvláštní opatření. Spojené království přitom přede vším dodržuje povinnost zabránit dvojímu zdanění vyplývající z čl. 16 odst. 1 části E posledního pododstavce. Ustanovení se přitom týká jen výběru daně z přidané hodnoty při dovozu, netýká se údajně nezbytného zdanění jako dodání zboží v tuzemsku.

V – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky k předmětu sporu

36. Daňový režim prodeje dražbou, které jsou předmětem sporu, závisí v podstatě na tom, zda dražebník prodává umělecká díla *vlastním jménem* nebo *cizím jménem*, jak také ve svých odpovědích na otázky Soudního dvora potvrdili účastníci řízení.

37. Jen pokud dražebník jedná *vlastním jménem*, provádí dodání ve smyslu článku 4 šesté směrnice. Dodání podléhající dani přitom běžně spočívá v převodu práva „nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ (čl. 2 bod 1 ve spojení s článkem 5 šesté směrnice). Článek 5 odst. 4 písm. c) šesté směrnice považuje převod zboží podle smlouvy, podle níž se vyplácí provize za dodání. Je to ostatně logické, protože prodávající předává zboží zmocněnci, aby je tento prodal vlastním jménem třetí osobě, přestože není jeho vlastníkem.

38. Článek 26a část C šesté směrnice umožňuje členským státům v případech, ve kterých dražebník jedná *vlastním jménem*, vybírat daň z přidané hodnoty jen z jeho ziskového rozpětí, a nikoli z celkové dražební ceny.

39. Naopak, jedná-li dražebník *cizím jménem*, vznikne dodavatelský vztah přímo mezi prodejcem zboží (dražebník v příkazce) a nabyvatelem. v tomto případě dražebník nemusí z dodání odvést žádnou daň z přidané hodnoty, nýbrž v každém případě prodejce (pokud prodává umělecké dílo v rámci své výdělečné činnosti, například jako obchodník s uměleckými předměty). Nicméně dražebník podléhá dani za službu, kterou poskytl. Základem daně je příslušné protiplnění, které plyne formou provize dražebníkovi. V důsledku toho je tedy při jednání cizím jménem zatíženo daní zpravidla jen ziskové rozpětí dražebníka.

40. V tomto případě není článek 26a část C šesté směrnice použitelná, jak již vyplývá ze znění jeho prvního pododstavce. Neexistuje také vůbec žádná nutnost použít na úst dražebníka zvláštní právní úpravu, poněvadž již podle obecných ustanovení se má daňovat jen jeho ziskové rozpětí jako protiplnění za jeho služby. Rovněž není namístě použít čl. 5 odst. 4 šesté směrnice.

41. Zda dražebník jedná *vlastním jménem*, nebo *cizím jménem*, závisí na konkrétních smluvních vztazích mezi účastníky. Podle informací vlády Spojeného království ponechává vnitrostátní právo prostor pro oba smluvní typy. Na to zastává Komise stejný názor. Podle jejího názoru je však dražebník většinou činný jako „undisclosed agent“ (lépe řečeno jako *agent of an undisclosed principal*

), tedy jako zástupce, který neuvádí, kdo je jeho pŕíkazce.

42. V pŕípadŕ *undisclosed agency* jedná draŕitel podle názoru obou úŕastníkŕ ŕízení *vlastním jménem*. S tím by nebylo v rozporu, ŕe se nabyvatelé možná domnívali, ŕe draŕebník skuteŕně jednal za pŕíkazce, který zŕstal neuveden. Tento názor je pŕesvědčivý, v kaŕždém pŕípadŕ pokud se jedná o otáŕzky danŕ z pŕídané hodnoty, neboŕ umoŕŕuje bezproblémovŕ zjistit osobu povinnou k dani. Obŕanskoprávní vztahy mezi zúŕastnŕnými je možná nutno posoudit jinak.

43. Jak jsou v jednotlivých pŕípadech smlouvy upraveny a které smluvní typy jsou ve Spojeném království pŕevážnŕ voleny, to mŕŕe být ponecháno nerozhodnuto. V kaŕždém pŕípadŕ je jasné, ŕe probíhající ŕízení o nesplnŕní povinnosti se týká jen pŕípadu, ŕe draŕebník jedná *vlastním jménem*.

44. Komise se totiŕ v celém ŕízení zamŕŕila jen na tento pŕípad a vycházela z dodání zboží draŕebníkem. To je zŕejmé pŕedevŕším z toho, ŕe v odŕvodnŕném stanovisku vytýkala poruŕení ŕlátku 26a ŕestŕ smŕrnice a v souŕasnŕ dobŕ jeŕtŕ uplatŕuje poruŕení ŕl. 5 odst. 4 ŕestŕ smŕrnice. Jak bylo uvedeno, jsou obŕ ustanovení pouŕitelná jen pŕi jednání vlastním jménem.

45. Pouze v bodŕ 15 repliky Komise uvádí, ŕe pro projednávání pŕípad je nepodstatné, zda mají být plnŕní draŕebníka považována za sluŕžby nebo za dodání zboží ve smyslu ŕlátku 26a ŕestŕ smŕrnice. Vzhledem k tomu, ŕe oba druhy plnŕní je pŕi pouŕití ŕlátku 16 ŕestŕ smŕrnice tŕeba zohlednit, zŕstává argumentace Komise stejná.

46. Mohlo by sice být myslitelné, ŕe sluŕžby draŕebníka (pŕi draŕbŕ *cizím jménem*) nebo dodání zboží *vlastním jménem* je nutno v rámci ŕlátku 16 ŕestŕ smŕrnice posoudit stejnŕ. Komise vŕak až do doby podání repliky nikdy nezmínila poruŕení smŕrnice vyplývající ze zdanŕní plnŕní draŕebníka jako poskytnutí sluŕžby. Pokud Komise chtŕla v uvedené pasáŕi uvést takovŕ argument, byl by nepŕípustný, neboŕ v tomto stadiu ŕízení už pŕedmŕt sporu nesmí být mŕnŕn nebo rozŕíŕen.(11)

47. Dále je nutno jen posoudit, do jaké míry Spojené království porušilo smlouvu tím, ŕe draŕby doŕasnŕ dovezených umŕleckých dŕl, pŕi nichŕ je draŕebník ŕinný *vlastním jménem*, nezdaŕuje v souladu s ŕestou smŕrnici.

B – Pŕípustnost

48. V duplice a pŕi jednání vláda Spojeného království Komisi vytkla, ŕe v replice zmŕnila své právní stanovisko oproti odŕvodnŕnému stanovisku a ŕalobŕ.

49. Komise pŕvodnŕ namítala, ŕe provize draŕebníka je zahrnuta do základu danŕ z pŕídané hodnoty pŕi dovozu a není zdanŕna jako protiplnŕní za dodání zboží v tuzemsku. V replice Komise naopak uznala, ŕe provizi je tŕeba považovat za ŕást dovozní hodnoty. Jako nepŕípustný novŕ ŕalobní dŕvod zároveŕ uplatnila údajnŕ chybnou metodu výpoŕtu danŕ z pŕídané hodnoty na dovoz.

50. Podle ustálené judikatury je pŕedmŕt ŕízení o nesplnŕní povinnosti ŕlenským státem vymezen postupem pŕed zahájením soudního ŕízení, takže ŕaloba smŕŕující proti obsahu odŕvodnŕného stanoviska sice mŕŕe být zúŕena, ale nemŕŕe již být dále rozŕíŕena.(12) Tím spíŕe je nepŕípustné uvádŕt v replice novŕ ŕalobní dŕvody.

51. Komise bŕhem celého postupu pŕed zahájením soudního ŕízení a bŕhem celého soudního ŕízení vytýkala v podstatŕ to, ŕe provize draŕebníka není zdanŕna základní sazbou danŕ, pŕestoŕe se u tohoto plnŕní jedná o dodání zboží v tuzemsku. Vyŕadujeŕli Komise, ŕe sníŕenou

sazbu dan? na dovoz um?leckých d?l je nutno použít jen na dražební cenu po ode?tení ziskového rozp?tí, jedná se o opa?nou stranu stejné mince.(13)

52. V replice Komise odmítá námitku vlády Spojeného království, že její právní názor vede ke dvojímu zdanění ziskového rozp?tí, a sice jednou v rámci výb?ru dan? z p?ídané hodnoty p?i dovozu a podruhé jako protiplnění za dodání zboží v tuzemsku. V této souvislosti vysv?tluje jen to, co již vyplynulo z jejího dosavadního vystoupení, totiž to, že vyžaduje rozd?lení základu dan? na dv? ?ásti, na které je nutno použít jinou sazbu dan?. Není mi jasné, v ?em by m?l být tento projev v rozporu s d?ív?jší argumentací Komise.

53. V d?sledku toho je nutno zamítnout námitku Spojeného království, že Komise v pr?b?hu ?ízení zm?nila svoje právní stanovisko a uvedla nové žalobní d?vody.

C – *Opodstatnost*

54. P?í?ina projednávaného sporu spo?ívá p?edevším v nejasnosti rozsahu zvláštního režimu pro um?lecká díla, která jsou do?asn? dovezena za ú?elem prodeje v dražb?. Tento zvláštní režim je nejprve nutno krátce vysv?tlit.

1. Zvláštní režim pro um?lecká díla, která jsou do?asn? dovezena za ú?elem prodeje v dražb?

55. Právní režim dan? z p?ídané hodnoty, který stanoví šestá sm?rnice pro um?lecká díla, dovezené za ú?elem prodeje dražbou, má ve t?ech ohledech charakter výjimky.

56. Zaprvé, ?lenské státy mohou podle ?l. 16 odst. 1 ?ásti E šesté sm?rnice osvobodit zboží od dan? z p?ídané hodnoty p?i dovozu na území Spole?enství, která by p?i dovozu vznikla podle ?l. 2 bodu 2 ve spojení s ?lánkem 7. Právní režim dan? z p?ídané hodnoty p?itom navazuje na celní režim do?asného dovozu.

57. D?vodem pro osvobození od cla a dan? z p?ídané hodnoty je to, že p?ed dražbou ještě není jasné, zda um?lecká díla z?stanou ve Spole?enství, nebo budou znovu vyvezena do t?etích stát?. V p?ípad? zp?tného vývozu zboží má být do?asný dovoz da?ov? neutrální, aby se dražby ve Spole?enství neprodražovaly a evropské lokality nebyly v mezinárodní konkurenci znevýhodn?ny.

58. Druhý režim výjimky se použije tehdy, pokud um?lecká díla po dražb? znovu neopustí celní a da?ové území Spole?enství, nýbrž budou definitivn? dovezena. Pak se podle ?l. 12 odst. 3 písm. a) a c) šesté sm?rnice použije snížená sazba dan?. V t?ch ?lenských státech, ve kterých jako ve Spojeném království k 1. lednu 1993 neplatila pro dovoz um?leckých d?l snížená sazba dan?, je dosaženo stejného výsledku fiktivním snížením základu dan? podle ?l. 11 ?ásti B odst. 6 šesté sm?rnice.

59. Zat?etí, ?lánek 26a šesté sm?rnice kone?n? dává ?lenským stát?m možnost p?i obchodu (i prost?ednictvím dražby) s použitým zbožím, um?leckými díly, sb?ratelskými p?edm?ty a starožitnostmi zdanit pouze ziskové rozp?tí obchodníka, p?ípadn? dražebníka. Tím z?stává samotná hodnota zboží osvobozena od dan?. Každé zboží již totiž bylo jednou zdan?no p?i jeho prvním nabytí kone?ným spot?ebitelem. Bez systému zdanění ziskového rozp?tí by existovalo nebezpečí dvojího zdanění, pokud by bylo jedno a to samé zboží již užívané kone?ným spot?ebitelem op?etovn? vráceno do hospodá?ského ob?hu a bylo znovu prodáno osobou povinnou k dani.(14)

60. Ú?astníci ?ízení se v podstat? shodují v tom, že systém zdanění ziskového rozp?tí nep?edstavuje v projednávaném p?ípad? žádné obtíže. Pro vládu Spojeného království tomu tak není už z toho d?vodu, že se podle jejího názoru nejedná o dodání zboží v tuzemsku, které by

m?lo podléhat zdan?ní ziskového rozp?tí. I když Komise zastává v tomto bod? jiný názor, i ona se domnívá, že použití ?látku 26a šesté sm?rnice není problematické.

2. P?ehled dot?ených ustanovení

61. Ú?astníci ?ízení se v podstat? p?ou o otázku, zda má být ziskové rozp?tí dražebník? p?i dražb? um?leckých d?l v dob?, kdy se tato díla ješt? nacházejí v režimu do?asn?ho dovozu, zdan?no jako dodání zboží v tuzemsku základní sazbou dan?. Komise se p?itom p?edevším dovolává porušení ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice.

62. Krom? toho uplat?uje porušení ?l. 2 bodu 1, ?l. 5 odst. 4 písm. c) a ?l. 12 odst. 3 šesté sm?rnice. D?íve, než bude blíže zkoumáno, zda sporná da?ová praxe porušuje ?l. 16 odst. 1, je nutno objasnit, jaký význam pro projednávanou v?c mají ostatní uplatn?ná ustanovení.

– ?lánek 2 bod 1 šesté sm?rnice

63. Podle ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice je p?edm?tem dan? z p?idané hodnoty dodání zboží uskute?né v *tuzemsku* osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. ?lánek 3 odst. 2 šesté sm?rnice blíže vysv?tluje, co má být rozum?no pod pojmem „tuzemsko“, totiž území v p?sobnosti Smlouvy, jak je vymezeno pro jednotlivé ?lenské státy. Podle zn?ní tohoto ustanovení by se mohlo jednat o dodání zboží v tuzemsku, protože um?lecká díla se nacházejí v okamžiku dražby p?inejmenším fyzicky na území Spole?enství.

64. Pln?ní dražebníka by p?itom podle ?l. 14 odst. 1 písm. i) šesté sm?rnice od dan? osvobozeno nebylo. Toto osvobození se totiž vztahuje na služby, *kte? souvisí s dovozem zboží a jejichž hodnota je zahrnuta do základu dan? v souladu s ?l. 11 ?ástí B odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice*. V úvahu p?ipadá nap?íklad vy?ízení dovozních formalit. Organizace dražby však nesouvisí bezprost?edn? s dovozem, nýbrž s dodáním.

65. Pochybnosti o existenci dodání zboží v tuzemsku ale existují, nebo? díla se v dob? vydražení sice nacházejí na území Spole?enství, *de iure* ale ješt? nebyla (definitivn?) dovezena. Tento rozdíl mezi faktickou situací a (celn?) právní situací je možný díky zvláštnímu režimu do?asn?ho dovozu.

66. Jaké d?sledky má použití tohoto zvláštního celního režimu na výb?r dan? z p?idané hodnoty, je taxativn? upraveno ve zvláštním ustanovení ?látku 16. Toto ustanovení jednak stanoví, že z d?vodu neexistence kone?ného dovozu není možno mluvit o dodání zboží v tuzemsku. Krom toho však tento text vyžaduje, aby s pln?ními provedenými v režimu do?asn?ho dovozu bylo nakládáno jako s pln?ními uskute?nými v tuzemsku. Zda se jedná o porušení ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice závisí ve svém d?sledku na požadavcích, které pro toto postavení na rove? stanoví ?lánek 16.

– ?lánek 5 odst. 4 písm. c) šesté sm?rnice

67. Také porušení ?l. 5 odst. 4 písm. c) šesté sm?rnice není možno ur?it odd?len? od ?látku 16. ?lánek 5 odst. 4 písm. c) uvádí, že p?evod zboží p?íkazcem zmocn?nci a jeho další p?evod nabyvateli je pokaždé nutno považovat za dodání ve smyslu sm?rnice.

68. P?edpokladem uskute?né zdanitelného pln?ní je podle ?látku 5 to, že se jedná o rozsah p?sobnosti šesté sm?rnice podle jejího ?l. 2 bodu 1, protože pln?ní bylo uskute?no v tuzemsku. Jak již bylo uvedeno výše, to závisí na tom, jaké da?ov??právní d?sledky vyplývají podle ?látku 16 z použití režimu dovozu do?asn?ho dovozu.

– ?lánek 12 odst. 3 šesté sm?rnice

69. ?lánek 12 odst. 3 šesté sm?rnice stanoví minimální výši základní sazby dan? z p?idané

hodnoty, kterou je nutno použít, a obsahuje podrobnější ustanovení o výši a předpokladech použití snížených sazeb daní. Komise toto ustanovení uvedla proto, že Spojené království v projednávaném případě údajně nezdaňuje provizi dražebníka základní sazbou daní.

70. K tomuto je možno bez dalšího konstatovat, že tato výtka není odvoditelná. Je sice pravda, že na dovozní hodnotu včetně provize dražebníka se použije jen efektivní sazba 5 %. Tohoto výsledku je však dosaženo fiktivním snížením základu daní podle čl. 11 části B odst. 6 šesté směrnice. Z takto upraveného základu daní se ale poté vybírá daň z přidané hodnoty ve výši základní sazby daní, a nikoli ve výši snížené sazby daní.

71. Je možno nanejvýš pochybovat, zda by Spojené království, pokud jde o plnění dražebníka, nemělo podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice považovat za daňový základ plnou hodnotu protiplnění bez použití upravujícího mechanismu podle čl. 11 části B odst. 6 na dovoz uměleckých děl. Poněvadž se ale Komise nedovolávala porušení článku 11 šesté směrnice, není potřeba zabývat se případným porušením tohoto ustanovení.

3. Porušení čl. 16 odst. 1 šesté směrnice

72. Článek 16 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že členské státy mohou od daní z přidané hodnoty osvobodit plnění týkající se dočasně dovezeného zboží. Musí přitom zajistit, že při pozdějším opuštění zvláštního režimu a při konečném dovozu bude vybrána daň z přidané hodnoty ve stejné výši, která by byla zaplacená v případě plnění v tuzemsku.

73. Podle názoru Komise není tato podmínka při zdaňování ve Spojeném království splněna. Toto tvrzení dokládá porovnávací metodou, jak to vyžaduje čl. 16 odst. 1. Dražbu dočasně dovezených a teprve následně definitivně dovezených uměleckých děl Komise porovnává s následujícím případem: umělecká díla jsou ihned definitivně dovezena, a vydražena tedy v tuzemsku, když se již nachází ve volném oběhu.

74. V porovnávaném případě je nejprve splatná daň z přidané hodnoty při dovozu s efektivní sazbou ve výši 5 %. Následně podléhá dani z přidané hodnoty dodání dražebním, při němž podle článku 26a šesté směrnice představuje základ daní jeho ziskové rozpětí. Ziskové rozpětí by mělo být zatíženo základní sazbou daní ve výši 17,5 %. Daňová praxe ve Spojeném království se zetelema nejprve dočasně dovezená, poté vydražená a následně definitivně dovezená umělecká díla nevede ke stejné částce daní jako v porovnávaném případě, poněvadž ziskové rozpětí dražebníka podléhá jen efektivní daňové sazbě ve výši 5 %.

75. K dosažení stejné vysoké zdanění v obou případech musí být podle názoru Komise postupováno následovně: základ daní (dražební cena) bude rozdělena na dvě části, a to na ziskové rozpětí dražebníka, které je nutno zdanit základní sazbou daní, a na cenu sníženou o ziskové rozpětí, která odpovídá dovozní hodnotě. Jen na tuto fiktivní dovozní hodnotu je nutno použít sníženou sazbu daní ve výši 5 %.

76. Proti tomuto názoru Komise vznášejí vláda Spojeného království řadu námitek, které je nutno v následujících bodech přezkoumat.

– Fakultativní charakter zvláštního režimu

77. Vláda Spojeného království poukazuje nejprve na fakultativní charakter první části čl. 16 odst. 1, která poskytuje členským státům *možnost* přijmout zvláštní opatření s cílem osvobodit od daně dotčená plnění. Podle dřívějšího znění článku 16(15) byla praxe Spojeného království považována za přípustné zvláštní opatření v tomto smyslu. Nepatrné změny ve znění článku 16, provedené směrnicí 95/7(16), na tom nic neměnily.

78. Je sice pravda, že článek 16 nemá kogentní charakter, jelikož ponechává členským státům možnost přijmout zvláštní opatření v souvislosti se zbožím, které podléhá režimu dočasného dovozu. Použití pojmu zvláštní opatření přitom také vyjadřuje, že článek 16 opravňuje členské státy odchýlit se od obecných pravidel šesté směrnice.

79. Využije-li však členský stát tuto možnost, musí, jak Komise správně namítla, dodržet kogentní požadavky, které pro úpravu zvláštních opatření stanoví článek 16. Podle nich existuje především povinnost zdanit zboží po skončení zvláštního režimu v tom stejném rozsahu jako odpovídající plnění v tuzemsku.

80. Není mi zřejmé, v čem by měla být britská praxe spíše dovolená podle dřívějšího znění čl. 16 odst. 1 šesté směrnice, než podle platného znění. Tato otázka však může zůstat nezodpovězena, poněvadž v probíhajícím řízení je nutno vycházet ze současného právního stavu.

– Určení základu daně a zamezení dvojího zdanění

81. Vláda Spojeného království dále zdrazňuje, že čl. 16 odst. 1 poslední pododstavec šesté směrnice zavazuje členské státy přijmout opatření k zamezení dvojího zdanění, opustí-li zboží režim dočasného dovozu a je-li definitivně dovezeno. Vzhledem k tomu, že ziskové rozpětí dražebníka je podle čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice ve spojení s článkem 29 celního kodexu součástí dovozní hodnoty, musí z něj být při dovozu vybrána daň z přidané hodnoty. Opatvné zdanění ziskového rozpětí jako dodání zboží v tuzemsku není slučitelné se zákazem dvojího zdanění.

82. Vládě Spojeného království je nutno dát za pravdu v tom, že zákaz dvojího zdanění v čl. 16 odst. 1 posledním pododstavci musí být členskými státy při přijímání zvláštních opatření zohledněn. Je také pravda, že provize, kterou platí prodávající (*seller's commission*), je v každém případě součástí celní hodnoty podle článku 29 celního kodexu. Pro celní dluh je totiž podle čl. 582 odst. 1 prováděcího nařízení celního kodexu rozhodující základ daně v okamžiku návrhu na propuštění do volného oběhu. K tomuto okamžiku je zjištěna hodnota transakce, která má být použita v článku 29 celního kodexu. Tato zahrnuje provizi, kterou platí prodávající.

83. Nejasné je naproti tomu zařazení odměny, kterou platí kupující (*buyer's premium*). Mohlo by se přitom jednat o nákupní provizi ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a), i) a čl. 32 odst. 4, jakož i čl. 33 odst. 1 písm. e) celního kodexu, která není součástí celní hodnoty. O tento případ by se jednalo tehdy, pokud by měla být odměna považována za úhradu za služby dražebníka ve prospěch nabyvatele. Pro uvedené svědčí především to, že dražebník je v britské právní vědě považován také za nabyvateleova zmocněnce.⁽¹⁷⁾ Vláda Spojeného království ovšem popírá, že odměna je nákupní provizí ve smyslu celního práva.

84. Otázka zařazení odměny však může zůstat otevřená, pokud odchýlí od čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice není nutno neomezeně zahrnout celní hodnotu pro určení dovozní hodnoty pro účely daně z přidané hodnoty. Odkaz čl. 11 části B odst. 1 šesté směrnice na celní hodnotu jako základ daně pro dovozní hodnotu totiž nemůže být vykládán odděleně od čl. 16 odst. 1 této směrnice. Pokud z tohoto, pro režim dočasného dovozu zvláštního ustanovení vyplývá odlišný

základ dan? pro da? z p?idané hodnoty p?i dovozu, má tato úprava p?ednost.

85. Podle ?lánku 16 musí být dosaženo dvou cíl?: zaprvé použití režimu do?asného dovozu musí být z da?ového hlediska neutrální, bude?li um?lecké dílo pozd?ji dovezeno. Tento cíl je zajišť?n (dodate?ným) postavením na rove? s pln?nými skute?nými v tuzemsku. Druhým cílem je zabránit dvojímu zdan?ní. Krátce shrnuto, je také možno říci, že použití režimu do?asného dovozu nemá vést ani k lepšímu, ani k horšímu zacházení ve srovnání s p?ímým dovozem bez p?echodného propušt?ní do do?asného režimu.

86. Metoda použitá ve Spojeném království spl?uje jen druhý cíl. První cíl nespl?uje. Nebo? zatímco ziskové rozp?tí dražebníka u zboží nacházejícího se ve volném ob?hu by bylo nutno zdanit základní sazbou dan?, podle britského modelu je sazba dan? z p?idané hodnoty p?i dražb? um?leckých d?l nacházejících se v režimu do?asného režimu jen ve výši 5 %. Zvláštní režim, jak ho používá Spojené království, tak celkov? vede k výhodn?jšímu zdan?ní. Jinými slovy, je možné ušet?it na daních, pokud je um?lecké dílo nejprve do?asn? dovezeno a vydraženo, namísto toho, aby bylo hned definitivn? dovezeno, a teprve poté vydraženo. A práv? tomu má být podle ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice zabrán?no.

87. Názor zastávaný Komisí umož?uje zaru?it, že obou cíl? bude dosaženo. Rozd?lením základu dan? na dv? ?ásti a použitím rozdílných sazeb dan? na ob? ?ásti je po dovozu z velké ?ásti zajišť?no rovné zacházení s dodáním zboží v tuzemsku a vylou?eno dvojí zdan?ní.

88. Komisí požadovaná metoda ovšem není v souladu s pravidly pro ur?ení dovozní hodnoty podle ?l. 11 ?ásti B odst. 1 šesté sm?rnice. Vyžaduje p?edevším rozd?lit jednotnou hodnotu transakce pro ú?ely výb?ru dan? z p?idané hodnoty na dv? ?ásti. Není však z?ejmá žádná jiná cesta, jak by mohlo být jiným zp?sobem vyhov?no všem požadavk?m ?l. 16 odst. 1 šesté sm?rnice. Tato atypická metoda výpo?tu dan? z p?idané hodnoty je kone?n? jedinou možnou odpov?dí na atypickou situaci, která spo?ívá v pozastavení povinnosti zaplatit da? z p?idané hodnoty b?hem do?asného dovozu.

89. Tato metoda ostatn? omezuje rozsah zvláštní úpravy pro um?lecká díla a zohled?uje tím popsany výjime?ný charakter této úpravy. Efektivn? snížená sazba dan? p?i dovozu se p?edevším nepoužije na p?idanou hodnotu, která je sice p?idána k um?leckému dílu pln?ním dražebníka p?ed kone?ným dovozem, ale již na území Spole?enství. Naopak, její použití se omezuje na (fiktivní) hodnotu, kterou zboží m?lo p?i p?ekro?ení hranice.

– Dopady na hospodá?skou sout?ž

90. Vláda Spojeného království krom? toho odmítá výtku Komise, že britská praxe zvýhod?uje tuzemské auk?ní domy v hospodá?ské sout?ži. I ostatní ?lenské státy mohou p?íslušnou právní úpravu použít. Porovná?li se prodej dražbou do?asn? dovezených um?leckých d?l s prodejem dražbou v tuzemsku, posledn? uvedené jsou ve skute?nosti zvýhodn?ny. V uvedeném p?ípad? se totiž vym?ří da? z p?idané hodnoty jen ze ziskového rozp?tí, zatímco hodnota zboží se zpravidla zda?ovat nemusí. U dovezených um?leckých d?l se naopak musí rovn?ž zdanit samotná hodnota, i když jen (efektivn?) sníženou sazbou dan?.

91. Zvláštní ustanovení podle ?lánku 16 šesté sm?rnice mohou skute?n? zavést všechny ?lenské státy. Pro všechny ?lenské státy p?itom ale platí stejné podmínky, p?edevším zásada da?ové neutrality osvobození ve prosp?ch do?asn? dovezených um?leckých d?l. Zvýhodní?li ?lenský stát prodej dražbou t?chto um?leckých d?l v rozporu s ?lánkem 16, jedná se o protiprávní protisout?žní zvýhodn?ní auk?ních dom? se sídlem v tomto ?lenském stát?. Tuto výhodu nemohou ostatní ?lenské státy poskytnout, aniž by rovn?ž porušily právo Spole?enství.

92. Skutečnost, že podle čl. 26a části C podléhá ve Spojeném království při dražbách uměleckých děl v tuzemsku dan z předané hodnoty jen ziskové rozpětí, neodvoduje britskou daňovou praxi v souvislosti s dražbou dočasně dovezených uměleckých předmětů. Cílem čl. 16 odst. 1 není zajistit stejné daňové zatížení uměleckých děl, která jsou dovážena ze třetích států a uměleckých děl nacházejících se v tuzemsku. Vláda Spojeného království zde srovnává dvě nesrovnatelné situace.

93. Cílem článku 16 je spíše to, že při použití režimu dočasněho dovozu nedojde k žádnému jinému daňovému zatížení, než kdyby bylo zboží dovezeno přímo, tedy bez přechodného propuštění do dočasněho režimu. Tohoto cíle bude podle metody Komise v širokém rozsahu dosaženo.

94. Nepatrné rozdíly při zdanění se ovšem mohou v obou případech vyskytnout. Doveze-li totiž aukční dom umělecké dílo definitivně již před jeho vydražením, a nikoli teprve následně poté, nemůže být pro zjištění základu daně z předané hodnoty při dovozu použito hodnoty transakce (po odečtení ziskového rozpětí dražebníka). Nebo tato hodnota je známa až po prodeji zboží. Místo toho se při zjištění dovozní hodnoty musí postupovat podle metody používající poměrky, stanovené v článku 31 celního kodexu. Tímto není zaručeno, že v každém z obou těchto případů se bude vycházet z úplně stejného vysokého základu daně. Nicméně tímto možným rozdílem ve zdanění nelze zabránit.

– Neexistence předvídatelnosti dlužné částky daně z předané hodnoty

95. Při ústní části řízení zástupce Spojeného království ještě konečně poukázal na to, že nabyvatel podle metody výpočtu Komise nemůže ještě při podání své nabídky předvídat daňové zatížení.

96. S výší provize prodávajícího je skutečně často nakládáno divně. U některých aukčních domů se zdá, že závisí především na tom, jak vysoký je celkový obrát dodavatele. Nabyvatel tedy přesně neví, jak vysoký je podíl provize na dražební ceně a jaká částka tím tedy podléhá vyšší základní sazbě daně.

97. Stejný problém však existuje zcela obecně při použití zdanění ziskového rozpětí. Nebo i když nevzniká žádná povinnost zaplatit daň z předané hodnoty při dovozu, není kupujícímu bez znalosti výše provize prodávajícího jasné, jaká bude výše daně z předané hodnoty. Tato námitka proto nemůže zpochybnit Komisi vyžadované zdanění ziskového rozpětí základní sazbou daně.

98. Komise tudíž prokázala, že daňová praxe Spojeného království v souvislosti s dražbou dočasně dovezených uměleckých děl provedenou vlastním jménem porušuje čl. 16 odst. 1 šesté směrnice. Poněvadž toto ustanovení vyžaduje nakládat se ziskovým rozpětím dražebníka jako s dodáním zboží v tuzemsku, jedná se současně také o porušení čl. 2 bodu 1 a čl. 5 odst. 4 písm. c) šesté směrnice.

99. Naproti tomu čl. 12 odst. 3 šesté směrnice porušen nebyl, protože ve Spojeném království se pro sporná plnění, alespoň formálně, nepoužije snížená sazba daně, nýbrž snížení je dosaženo úpravou základu daně podle čl. 11 části B odst. 6 šesté směrnice. Nicméně zamítnutí této části žaloby má jen nepatrný význam, neboť použití nesprávné sazby daně, popřípadě nesprávné určení základu daně, je konečně důsledkem chybného použití čl. 16 odst. 1 šesté směrnice.

VI – Náklady řízení

100. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníkům řízení, který není úspěch ve věci, uloží

náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise náhradu nákladů řízení požadovala od Spojeného království a Spojené království nemělo ve věci úspěch, je namístě uložit mu náhradu nákladů řízení.

VII – Závěry

101. V konečném výsledku navrhuji Soudnímu dvoru rozhodnout takto:

1. Spojené království tím, že použilo sníženou sazbu daně z přidané hodnoty na provizi, která je placena dražebníkům při prodeji dražbou, provedenou jejich *vlastním jménem*, uměleckých děl, starožitností a sbíratelských předmětů, které byly dovezeny v rámci režimu dočasného dovozu, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z čl. 2 bodu 1 a čl. 5 odst. 4 písm. c) a čl. 16 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

2. Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.

3. Spojenému království se ukládá náhrada nákladů řízení.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Podle zprávy Komise z roku 1999 se v Londýně uskutečnilo téměř 50 % dražeb v rámci Společenství. Přehlíželi se pouze k prodeji uměleckých děl, představuje britský podíl dokonce okolo 60 % (viz zpráva Komise ze dne 28. dubna 1999 adresovaná Radě o dopadech směrnice 94/5/ES na konkurenceschopnost trhu Společenství s uměním ve srovnání s trhy s uměním ve třetích zemích, KOM(1999) 185 konečné, s. 6 a násl.).

3 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

4 – Článek 28c byl vložen směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatnění (Úč. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274).

5 – Vložen směrnicí Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti (Úč. vst. L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

6 – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úč. vst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307).

7 – Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úč. vst. L 253, s. 1; Zvl. vyd. 02/06, s. 3), ve znění nařízení Komise (ES) č. 993/2001 ze dne 4. května 2001 (Úč. vst. L 141, s. 1; Zvl. vyd. 02/11, s. 286).

8 – Viz vysvětlivky uvedené v: HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (květen 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Viz *Chitty on Contract*, sv. II, (Beale a další, ed.), 99. vydání, London 2004, 31?014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. vydání., Oxford 2002, s. 672.

10 – Tento pojem je v dané souvislosti trochu matoucí. O prodej k vývozu do Spole?enství se b?žn? jedná v p?ípád?, když je zboží prodáno ve t?etím stát? za ú?elem vývozu do Spole?enství. Spojené království používá tento pojem také zde, protože zboží v okamžiku prodeje ješt? není definitivn? dovezeno. Také se ovšem již nenachází ve t?etím stát?, ze kterého by ješt? mohlo být vyvezeno.

11 – Rozsudky ze dne 20. b?ezna 1997, Komise v. N?mecko (C?96/95, Recueil, s. I?1653, bod 23); ze dne 10. kv?tna 2001, Komise v. Nizozemsko (C?152/98, Recueil, s. I?3463, bod 23), a ze dne 24. ?ervna 2004, Komise v. Nizozemsko (C?350/02, Sb. rozh. s. I?6213, bod 20).

12 – Viz k tomu odkazy uvedené v poznámce pod ?arou 11 výše.

13 – Stanovisko Komise k této otázce, tedy do jaké míry je nutno zahrnout ziskové rozp?tí dražebníka do celní hodnoty, není ovšem zcela jasné. Viz nap?íklad bod 41 žaloby: „That is true notwithstanding the general rules of customs valuation laid down in Articles 29 and 144 of the Customs Code and the general rule laid down in Article 11 (B)(1) of the Sixth Directive. Article 16(1) of the Sixth Directive imposes the overriding requirement that the tax due on importation must correspond to the amount of tax which would have been due had the sale at auction been taxed within Community territory.“

14 – Viz úvahy Komise uvedené v jejím návrhu sm?rnice 94/5, KOM(88) 846 kone?né, s. 3. Touto problematikou se již d?íve zabýval Soudní dv?r v rozsudku ze dne 10. ?ervence 1985, Komise v. Nizozemsko (C?16/84, Recueil, s. 2355, body 14 a násl.).

15 – P?vodní zn?ní ?l. 16 odst. 1 bylo následující: „Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, mohou ?lenské státy s výhradou konzultací podle ?lánku 29 p?ijímat zvláštní opat?ení s cílem nepodrobit všechna nebo n?která následující pln?ní dani z p?idané hodnoty, pokud ovšem nejsou zam?řena na kone?né užití nebo spot?ebu a pokud výše dan? z p?idané hodnoty p?i propušt?ní pro domácí spot?ebu odpovídá výši dan?, která by byla splatná, kdyby každé takové pln?ní bylo zdan?no p?i dovozu nebo v tuzemsku.“

16 – Uvedena v poznámce pod ?arou 4 výše.

17 – Viz bod 23 výše.