

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 24. februára 2005 (1)

Vec C-305/03

Komisia Európskych spoľučenstiev

proti

Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska

„Daň z pridanej hodnoty – Znížená sadzba dane – Dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností – Predaj umeleckých diel dovezených v režime dočasného použitia na dražbe – Provízia dražiteľa“

I – Úvod

1. Európsky obchod s umením je najviac rozšírený v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska, predovšetkým v Londýne. (2) Ďakrát sú umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti (ďalej len súhrnne označené ako umelecké diela) iba dočasne dovezené z tretích štátov do Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska na účel dražby aukčným domom a neskôr opätovne vyvezené do tretích štátov.
2. Dovoz a dodávka diel je oslobodená od dane z pridanej hodnoty, ak tieto diela boli prepustené na územie Spoločenstva do osobitného colného režimu dočasného použitia. Len ak je pri týchto predmetoch po vydražení ukončený dovoz na území Spoločenstva, podliehajú dani z pridanej hodnoty. Príčina nesplnenia povinnosti vyplývajúcej zo zmluvy vo veci samej tkvie predovšetkým v nejasnosti rozsahu pôsobnosti tohto osobitného režimu pre dočasne dovážané umelecké diela.
3. V Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska je základom dane cena dosiahnutá na dražbe vrátane provízie dražiteľa. Táto suma je v súlade s osobitnými predpismi pri dovoze umeleckých diel znížená tak, že daň z pridanej hodnoty napokon predstavuje 5 % ceny. Dalo by sa hovoriť v uvedenej miere aj o *efektívnej sadzbe dane* vo výške 5 %.

4. Podľa názoru Komisie táto prax je v rozpore so šiestou smernicou Rady 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ale len: šiesta smernica)(3). Komisia sa domnieva, že na províziu dražiteľa sa musí uplatniť štandardná sadzba dane – v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska – vo výške 17,5 %, lebo je súasťou protiplnenia za dodávku tovaru v rámci územia štátu alebo za poskytnutie služieb. Znížená sadzba dane sa smie použiť len na dovoznú hodnotu, teda na výťažok z dražby po odpočítaní provízie dražiteľa.

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

1. Príslušné ustanovenia šiestej smernice

5. Podľa článku 2 podliehajú dani z pridanej hodnoty:

„1. Dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] uskutočnené v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani;

2. dovoz tovaru.“

6. Podľa článku 5 ods. 4 písm. c) sa za dodávku tovaru považuje aj „prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej je splatná provízia pri nákupe alebo predaji [na základe komisionárskej zmluvy o nákupe alebo predaji – *neoficiálny preklad*]“.

7. Služby sú v článku 6 ods. 1 definované „ako každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5“.

8. Čo treba chápať pod pojmom dovoz tovaru, stanovuje bližšie článok 7:

„1. Dovožom tovaru je:

a) vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nespĺňa podmienky stanovené v článkoch 9 a 10 Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva (teraz články 23 ES a 24 ES)... a ktorý nie je vo voľnom obehu

b) vstup tovarov, na ktoré sa nevzťahuje písm. a) z územia tretích krajín na územie Spoločenstva.

2. Miesto dovozu tovaru bude ten členský štát, v rámci ktorého územia je tento tovar vtedy, keď vstupuje do spoločenstva.

3. Nie v rozpore s odsekom 2, kde tovar referovaný v odseku 1 a) je pri vstupe do Spoločenstva umiestnený pod jedno z opatrení, referovanom uvedených v článku 16 ods. 1 bodu B písm. a), b), c) a d) podľa opatrení pre dočasnú dovoz s celkovým vyňatím z dovozného cla alebo pod externé tranzitné opatrenia, pričom miesto dovozu takéhoto tovaru musí byť členský štát, v rámci ktorého prestanú platiť tieto opatrenia. [Odchylné od odseku 2 pri tovare, ktorý je uvedený v odseku 1 písm. a) a pri svojom vstupe do Spoločenstva je prepustený do niektorého z režimov uvedených v článku 16 ods. 1 bodu B písm. a), b), c) a d), do režimu dočasného použitia s úplným oslobodením od dovozného cla alebo do režimu vonkajšieho tranzitu, je miestom dovozu členský štát, na ktorého území tovar prestane podliehať pod niektorý z uvedených režimov – *neoficiálny preklad*]

Podobne, keď tovary uvedené v odseku 1 písm. b) sa pri vstupe do Spoločenstva zaradia do niektorého z režimov uvedených v článku 33a ods. 1 písm. b) alebo c), je miestom dovozu členský štát, na ktorého území prestane tento režim platiť.“

9. Článok 11 B ods. 1 šiestej smernice obsahuje nasledujúcu úpravu základu dane pri dovoze:

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

10. Pre umelecké diela stanovuje článok 11 B ods. 6 nasledujúce osobitné pravidlo:

„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, zberateľských predmetov a starožitností definovaných v článku 26a oddiel 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 daň z pridanej hodnoty takto splatná pri dovoze rovnala vždy najmenej 5 % sumy určenej v súlade s odsekmi 1 až 4.“

11. V súvislosti so sadzbami dane článok 12 ods. 3 stanovuje:

„a) Štandardnú [bežnú – *neoficiálny preklad*] sadzbu dane z pridanej hodnoty určí každý členský štát ako percento zdaniteľnej čiastky [percento zo základu dane – *neoficiálny preklad*] a bude rovnaká pre dodávky tovarov a pre dodávky služieb. ...

...

Členské štáty môžu tiež použiť jednu alebo dve znížené sadzby. Tieto sadzby sa stanovujú ako percento zdaniteľnej čiastky [percento zo základu dane – *neoficiálny preklad*], ktorý 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 odsekom 3 písm. a) sa taktiež vzťahuje na dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností uvádzaných v článku 26a bode A písm. a), b) a c).“

12. Článok 16 šiestej smernice v znení článku 28c bod E(4) stanovuje:

„1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné daňové predpisy Spoločenstva, členské štáty môžu za

predpokladu uskutočnenia konzultácií podľa § 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 dane z pridanej hodnoty splatnej pri ukončení režimu alebo situácií uvedených v bodoch A až E zodpovedá výške dane, ktorá by bola splatná, keby sa každé takéto plnenie zdaťovalo v tuzemsku:

...

E. Dodanie

– tovaru uvedeného v § 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 takýmito dodávkami.

...

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

13. § 26a(5) stanovuje okrem iného nasledovné novo zavedené osobitné režimy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti:

„A. Definície

...

e) „obchodník podliehajúci dani [obchodník – platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“ znamená daňovníka, 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 [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*], ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti ponúka tovar na predaj vo verejnej dražbe s perspektívou odovzdania [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:

- čiastej sumy, ktorú zaplatil alebo má zaplatiť organizátor predaja verejnou dražbou svojmu príkazcovi, určenej v súlade s odsekom 3,
- 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,
- 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 za uskutočnené, ak sa samotný predaj tohto tovaru uskutoční verejnou dražbou.“

14. Napokon článok 28 obsahuje nasledovné prechodné ustanovenia:

„1a. Najneskôr do 30. júna 1999 Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska môže pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktorý poskytuje nárok na oslobodenie od daní k 1. januáru 1993, uplatňovať článok 11 B ods. 6 tak, aby bola daň z pridanej hodnoty splatná pri dovoze v každom prípade rovná 2,5 % sumy určenej v súlade s článkom 11 B ods. 1 až 4.“

2. Predpisy colného práva

15. Keďže článok 11 B ods. 1 pri zisťovaní základu dane pri dovozoch zohľadňuje colnú hodnotu, treba ešte spomenúť článok 29 colného kódexu(6), ktorý v danej časti znie:

„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 skutočne 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...“.

16. Ďalšia právna úprava v súvislosti s províziami za určenie colnej hodnoty je obsiahnutá v článku 32 a 33 colného kódexu:

„Článok 32

1. Pri určení colnej hodnoty podľa článku 29 sa pripočítajú k cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá má byť za dovážaný tovar zaplatená:

a) nasledujúce platby, ktoré sú platené kupujúcim a nie sú zahrnuté v cene, ktorá bola skutočne zaplatená alebo ktorá má byť zaplatená:

i) provízie a odmeny za sprostredkovanie s výnimkou nákupných provízií;

...

4. ‚Nákupnými províziami‘ sa pre účely tejto kapitoly rozumejú platby, ktoré platí dovozca sprostredkovateľovi za služby týkajúce sa jeho zastupovania pri kúpe tovaru, pri ktorom sa určuje colná hodnota.

Článok 33

1. Za predpokladu, že sú odlišené od ceny, ktorá bola skutočne zaplatená alebo sa má zaplatiť, sa do colnej hodnoty nezapočítavajú:

...

e) nákupné provízie;

...“

17. Články 7 a 16 šiestej smernice nadväzujú na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovaroch dočasne dovezených na územie Spoločenstva v príslušnom colnom režime. Pri umeleckých predmetoch dovezených na účel dražby sa nachádza oslobodenie od dovozných ciel v článku 576 ods. 3 nariadenia EÚ 2454/93 zavádzajúce ustanovenia pre vykonávanie colného kódexu (vykonávacie nariadenie colného kódexu)(7):

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

a) umeleckých diel, zbierkových predmetov a starožitností, ako sú definované v ‚prílohe I‘ smernice 77/388/EHS, dovážaných na účely vystavovania s možnosťou predaja;

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

18. Článok 582 ods. 1 vykonávacieho nariadenia colného kódexu k tomu dodáva:

„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.“

B – Vnútroštátne právo

19. Podľa článku 3 Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958) prevod vlastníctva pri spotrebných predmetoch, ktoré boli v režime dočasného použitia dovezené z tretích štátov na dražbu, a prevod vlastníctva pri umeleckých dielach, ktoré boli v režime dočasného použitia dovezené na výstavu a prípadný predaj, nemožno považovať ani za dodávku tovaru, ani za poskytnutie služby. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, podľa jej vyjadrenia, touto právnou úpravou využilo možnosť úľavy podľa článku 16 šiestej smernice.

20. Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) upravuje vo svojom článku 12 takzvané zdanenie provízie pri dodávke umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností,(8) ako stanovuje článok 26a šiestej smernice.

III – Skutkový stav, konanie pred podaním žaloby a návrhy účastníkov konania

21. Prevody, ktoré úrady žalovaného podľa názoru Komisie zdanili v rozpore so šiestou smernicou, možno opísať nasledujúcim spôsobom.

22. Aukčné domy so sídlom v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska dovážajú umelecké diela z tretích krajín na účel dražby do tuzemska. Pritom tovary sú podľa postupu pre tovary v režime dočasného použitia na území Spoločenstva oslobodené od dovozných ciel podľa článku 137 a nasledujúcich colného kódexu v spojení s článkom 576 ods. 3 vykonávacieho nariadenia colného kódexu. Podľa článku 16 šiestej smernice rovnako nepodliehajú dani z pridanej hodnoty.

23. Predmety sa vydražia ešte počas tejto colnej a daňovej „karantény“. Z ceny dosiahnutej na dražbe dostane dražiteľ určitý percentuálny podiel (najvyššie medzi 7 % až 20 %) ako províziu (*seller's commission*). Dodatočne k cene musí nadobúdateľ spravidla zaplatiť dražiteľovi ešte príplatok (*buyer's premium*). V judikatúre a právnej vede Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska sa považuje dražiteľ z tohto dôvodu až do udelenia príklepu za splnomocnenca (*agent*) predávajúceho a následne za splnomocnenca kupujúceho.(9)

24. Ak nie je umelecké dielo po ukončení dražby opätovne prepravené do tretieho štátu, ale je ukončený dovoz na území Spoločenstva, vyrubí daňová správa daň z pridanej hodnoty na dovoz. Základom dane je výťažok z dražby (*hammer price*) vrátane provízie dražiteľa. Formálne sa síce použije štandardná daňová sadzba. Základ dane je však podľa článku 11 B ods. 6 šiestej smernice fiktívne znížený tak, že efektívna daňová sadzba predstavuje 5 %.

25. Kvôli tejto praxi Komisia zaslala 17. marca 1997 Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska prvý list – výzvu na predloženie pripomienok. V ňom upozorovala na porušenie článku 28 ods. 1a a článku 28c písm. E ods. 1 (teda novelizovaný článok 16) šiestej smernice. Znížená daňová sadzba (vtedy ešte) 2,5 % na vydražené umelecké diela dovezené v režime dočasného použitia by sa nesmela použiť na províziu, ktorú získal dražiteľ.

26. Podľa stanoviska vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z 15. mája 1997 doplnila Komisia prvú výzvu o podrobnejšiu právnu analýzu listom z 10. augusta 1998. Komisia vytýkala Spojenému kráľovstvu Veľkej Británie a Severného Írska, že okrem už uvedených ustanovení porušila aj článok 2 bod 1, článok 5 ods. 4 písm. c), článok 12 ods. 3 a článok 26a šiestej smernice. Daňové úrady Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného

Írska protiprávne prejednávajú dražbu jednotne ako prípad dovozu. Ale okrem dovozu sa uskutočnila aj dodávka tovaru v rámci územia štátu. Provízia dražiteľa je podľa článku 26a šiestej smernice súčasťou protiplnenia za túto dodávku tovaru, a preto musí byť zdanená bežnou sadzbou.

27. Keže odpoveď Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z 12. októbra 1998 Komisii nepresvedčila, Komisia zaslala 3. augusta 2000 odôvodnené stanovisko, v ktorom uvádza v podstate porušenie tých istých predpisov ako v doplňujúcej výzve. Odpadol len dôvod článku 28 ods. 1a šiestej smernice, pretože vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska listom zo 16. novembra 1999 oznámila, že znížená sadzba za dovoz umeleckých diel sa zvýšila z 2,5 % na 5 %. Aj pôvodne vytýkané porušenie článku 26a šiestej smernice sa nevyskytuje v odôvodnenom stanovisku.

28. Po tom, čo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska opätovne potvrdilo listom zo 16. novembra 2000 svoje stanovisko, podala Komisia 16. júla 2003 žalobu na základe článku 226 ES. Komisia navrhuje:

1. určí, 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 zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu tým, že použilo zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na províziu, ktorá je vyplácaná dražiteľom pri predaji formou dražby vo vlastnom mene umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov, ktoré boli dovezené v režime dočasného použitia;

2. zaviazať Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska na náhradu trov konania.

29. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska navrhuje:

1. žalobu zamietnuť;

2. zaviazať Komisiu Európskeho spoločenstva na náhradu trov konania.

30. Po ukončení písomnej časti konania položil Súdny dvor účastníkom konania otázky, na ktoré odpovedali listom z 19. novembra 2004. Dňa 16. decembra 2004 sa konalo ústne pojednávanie.

IV – Tvrdenia účastníkov konania

31. Komisia zdôrazňuje, že použitie režimu dočasného použitia nemôže viesť k daťovo výhodnejšiemu zaobchádzaniu ako pri dovoze a následnej dražbe. Podľa článku 16 ods. 1 šiestej smernice sa oslobodenie viaže na ukončenie, takže pri následnom ukončení dovozu je zaplatená tá istá výška dane ako pri zdanení plnení v rámci územia štátu.

32. Zníženie dane pri dovoze umeleckých diel sa vzťahuje len na hodnotu predmetov pred dražbou, t. j. na peňažnú sumu vypočítanú z výťažku na dražbe po odrátaní provízie dražiteľa. Na uvedenú províziu sa použije bežná sadzba.

33. Vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska naopak zastáva názor, že nejde o dodávku tovaru v rámci územia štátu, ale „o predaj na vývoz“ na colné územie Spoločenstva(10), pretože dražba sa uskutočňuje pred (ukončeným) dovozom do Spoločenstva.

34. Formulácia Komisie nie je v súlade s článkom 11 B ods. 1 šiestej smernice v spojení s článkom 29 ods. 1 colného kódexu. Rozhodujúca pre zdanenie je potom prevodná hodnota vrátane provízie vydražiteľa. Podľa článku 11 B ods. 3 písm. b) by bolo nutné okrem toho prirátať

príplatok za zisťovanie dovoznej hodnoty. To by viedlo k dvojitému zdaneniu, ak by bola zohľadnená provízia v rámci zdaťovania pri dodávke v rámci územia štátu, hoci bola už zdanená ako súčasť dovoznej hodnoty.

35. Prax zdaťovania Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska predstavuje podľa § 16 ods. 1 šiestej smernice dovolené osobitné opatrenie. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska pri ňom dodržiava najmä povinnosť zabrániť dvojitému zdaneniu vyplývajúcu z § 16 ods. 1 bodu E posledného pododseku. Ustanovenie sa ostatne týka len vyrubenia dane z pridanej hodnoty pri dovoze a nie údajného žiadúceho zdanenia ako dodávky v rámci územia štátu.

V – Právne posúdenie

A – Úvodné poznámky o konaní vo veci samej

36. Daťová klasifikácia vo veci samej sporných dražobných obrátov závisí v podstate od toho, či dražiteľ predáva umelecké predmety *vo vlastnom mene*, alebo *v cudzom mene*, čo potvrdili aj účastníci konania vo svojich odpovediach na otázky Súdneho dvora.

37. Len ak dražiteľ koná *vo vlastnom mene*, vykonáva dodávku v zmysle § 4 šiestej smernice. Dodávka podliehajúca dani spočíva pri tom normálne v prevode „práva nakladať s majetkom ako vlastník“ (§ 2 bod 1 v spojení s § 5 šiestej smernice). § 5 ods. 4 písm. c) šiestej smernice považuje za dodávku tovaru aj prevod tovaru na základe komisionárskej zmluvy. Toto je logické preto, že predávajúci dodáva tovar komisionárovi, aby ho komisionár vo vlastnom mene predal tretej osobe, hoci nie je jeho vlastníkom.

38. § 26a bod C šiestej smernice umožňuje členským štátom v prípadoch, v ktorých dražiteľ koná *vo vlastnom mene*, vyrubiť daň z pridanej hodnoty len na províziu a nie na celú cenu vydraženého tovaru.

39. Naopak, ak koná dražiteľ *v cudzom mene*, dodávka tovaru sa uskutoční priamo medzi predávajúcim tovaru (splnomocniteľ dražiteľ) a nadobúdateľom. Dražiteľ nie je povinný v tomto prípade odvieť žiadnu daň z pridanej hodnoty za dodávku tovaru, ale v každom prípade ju platí predávajúci (pokiaľ predáva umelecký predmet v rámci svojej podnikateľskej činnosti, napr. ako obchodník s umeleckými predmetmi). Dražiteľ však podlieha dani za službu, ktorú poskytol. Základom dane v tomto prípade je príslušné protiplnenie poskytnuté dražiteľovi vo forme provízie. V dôsledku toho teda bude pri konaní v cudzom mene podliehať dani väššinou len provízia dražiteľa.

40. V tomto prípade sa nepoužije § 26a bod C šiestej smernice, ako už vyplýva zo znenia jeho prvého odseku. Nie je taktiež nutné použiť osobitnú právnu úpravu na obrát dražiteľa, pretože dražiteľ už svoju províziu ako protiplnenie za jeho službu zdanil podľa všeobecných predpisov. Rovnako nie je dôvod použiť § 5 ods. 4 šiestej smernice.

41. Či dražiteľ koná *vo vlastnom mene* alebo *v cudzom mene*, závisí od konkrétnych zmluvných vzťahov medzi účastníkmi. Podľa vyjadrenia vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska necháva vnútroštátne právo priestor pre obidva typy zmlúv. Komisia zastáva ten istý názor. Podľa jej názoru však dražiteľ koná väššinou ako „*undisclosed agent*“ (lepšie povedané ako „*agent of an undisclosed principal*“), teda ako splnomocnenec neuvedeného splnomocniteľa.

42. V prípade *undisclosed agency* koná dražiteľ podľa názoru oboch účastníkov konania *vo vlastnom mene*. S tým by nebolo v rozpore, že kupujúci môžu oprávnené predpokladať, že

dražite? konal skuto?ne pre anonymného príkazcu. Tento názor, pokia? ide o otázku dane z pridanej hodnoty, sved?í v každom prípade o tom, že dovo?uje bezproblémovo zisti? osobu podliehajúcu dani. Ob?ianskoprávne vz?ahy medzi zú?astnenými sa musia asi posudzova? iným spôsobom.

43. Teda zostáva sporné, aké zmluvy sú použité?né v jednotlivom prípade a ktoré typy zmlúv sa prevažne uzatvárajú v Spojenom krá?ovstve Ve?kej Británie a Severného Írska. V každom prípade je jasné, že nesplnenie povinnosti vyplývajúce zo zmluvy vo veci samej sa týka iba prípadu, ke? dražite? koná vo vlastnom mene.

44. Komisia sa totiž sústredila v celom konaní len na tieto skuto?nosti, v ktorých nastane ukon?enie dodávky tovaru zo strany dražite?a. Uvedené sa odráža v tom, že Komisia namietala v odôvodnenom stanovisku porušenie ?lánku 26a šiestej smernice a ešte stále uvádza porušenie ?lánku 5 ods. 4 šiestej smernice. Obidva právne predpisy – ako bolo uvedené – sa použijú len pri konaní vo vlastnom mene.

45. Iba v bode 15 repliky Komisia uvádza, že pre tento prípad nie je podstatné, ?i sa plnenie dražite?a kvalifikuje ako poskytnutie služby alebo ako dodávka tovaru v zmysle ?lánku 26a šiestej smernice. Hoci pri použití ?lánku 16 šiestej smernice prichádzajú do úvahy obidva druhy plnení, argumentácia Komisie zostáva rovnaká.

46. Mohla by nasta? aj taká situácia, že poskytnutie služieb zo strany dražite?a (pri predaji na dražbe v cudzom mene) alebo dodávky tovaru vo vlastnom mene by sa museli na základe ?lánku 16 šiestej smernice posudzova? zhodne. Komisia sa však až do repliky vôbec nezmienila o tom, že zdanenie plnenia dražite?a ako poskytnutia služby je v rozpore so smernicou. Ak by Komisia chcela v uvedenej ?asti uvies? príslušné dôvody, nebolo by to prípustné, pretože v tomto štádiu konaniu už predmet sporu nesmie by? zmenený alebo rozšírený.(11)

47. Následne treba len skúma?, v akom rozsahu Spojené krá?ovstvo Ve?kej Británie a Severného Írska nespĺnilo svoje povinnosti vyplývajúce zo zmluvy tým, že nezdanilo v súlade so šiestou smernicou do?asne dovezené umelecké diela, predané na dražbách, pri ktorých dražite? koná vo vlastnom mene.

B – *O prípustnosti*

48. V odpovedi na repliku a na ústnom pojednávaní vláda Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska vy?ítala Komisii, že v replike zmenila svoje právne stanovisko oproti odôvodnenému stanovisku a žalobe.

49. Pôvodne Komisia namietala, že provízia dražite?a bola zahrnutá do vymeriavacieho základu dane z pridanej hodnoty pri dovoze a nebola zdanená ako protiplnenie za dodávku tovaru v rámci štátu. V replike naopak Komisia uznala, že provízia má by? sú?as?ou colnej hodnoty dovážaného tovaru. Ako neprípustný nový dôvod Komisia zároveň uvádzala údajnú chybnú metódu výpo?tu dane z pridanej hodnoty na dovoz.

50. Pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora je predmet konania o nesplnení povinnosti vyplývajúcej zo zmluvy ohrani?ený postupom pred za?atím súdneho konania tak, že žaloba v porovnaní s obsahom odôvodneného stanoviska môže by? síce zúžená, ale už nemôže by? rozšírená.(12) O to viac je neprípustné, ak replika uvádza nový dôvod.

51. Komisia po?as celého postupu pred za?atím súdneho konania a v súdnom konaní v podstate vy?ítala to, že provízia dražite?a sa nezdanila štandardnou sadzbou, aj ke? pri tomto plnení išlo o dodávku v rámci územia štátu. Opa?nou stranou mince je, že Komisia vyžaduje, že znížená

sadzba dane sa musí použiť na dovoz umeleckých diel a len na výťažok z dražby po odpôžití provízie.(13)

52. V replike Komisia protirečí námietke vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, že jej právny názor vedie k dvojitému zdaneniu provízie, a síce prvý raz v rámci vyrubenia dane z pridanej hodnoty na dovoz a druhý raz ako protihodnota za dodávku tovaru v rámci štátu. Komisia vysvetľuje v tejto súvislosti len to, čo už vyplynulo aj z jej doterajšieho prejavu, a to, že ona vyžaduje rozdelenie vymeriavacieho základu na dve časti, na ktoré sa zakaždým musí použiť rozdielna sadzba dane. Nie je jasné, v akom rozsahu má byť uvedené vyjadrenie v rozpore s predchádzajúcou argumentáciou.

53. Následne treba námietku vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, že Komisia v priebehu konania zmenila svoje právne stanovisko a uviedla nový dôvod, zamietnuť.

C – Dôvodnosť

54. Príčina sporu vo veci samej tkvie predovšetkým v nejasnosti rozsahu pôsobnosti osobitného režimu pre umelecké diela, ktoré sú dočasne dovážané na účel dražby. Tento osobitný režim treba najprv krátko vysvetliť.

1. Osobitný režim pre umelecké diela, ktoré sú dovážané na účel dražby

55. Právny rámec dane z pridanej hodnoty, ktorý stanovuje šiesta smernice pre umelecké diela, ktoré sú dočasne dovážané na účel dražby, má v troch článkoch charakter výnimky.

56. Po prvé, členské štáty môžu podľa článku 16 ods. 1 bodu E šiestej smernice tovary pri preprave na územie Spoločenstva oslobodiť od dane z pridanej hodnoty, ktorá by musela byť zaplatená pri dovoze podľa článku 2 bodu 2 v spojení s článkom 7. Právny režim dane z pridanej hodnoty sa pritom viaže na colný režim dovozu na dočasné použitie.

57. Dôvodom na oslobodenie od cla a dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že pred dražbou ešte nie je jasné, či umelecké diela zostanú na území Spoločenstva alebo budú opätovne vyvezené do tretích štátov. V prípade spätného vývozu musí dočasný dovoz byť oslobodený od daní, aby sa dražby v Spoločenstve nepredražovali a aby európske lokality neboli znevýhodnené v medzinárodnej hospodárskej súťaži.

58. Druhý osobitný režim sa použije, ak umelecké diela spätne neopustia colné a daňové územie Spoločenstva po uskutočnení dražby, ale sa ukončí dovoz do Spoločenstva. V tomto prípade sa použije znížená sadzba dane v súlade s článkom 12 ods. 3 písm. a) a c) šiestej smernice. V členských štátoch, v ktorých – ako v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska – k stanovenému termínu 1. januára 1993 neplatila na dovoz umeleckých diel žiadna znížená sadzba, sa dosiahne rovnaký výsledok fiktívnym znížením vymeriavacieho základu podľa článku 11 B ods. 6 šiestej smernice.

59. Po tretie, napokon článok 26a šiestej smernice umožňuje členským štátom pri obchodovaní (aj prostredníctvom dražby) so spotrebnými predmetmi, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi a starožitnosťami zdaníť samostatne províziu obchodníka prípadne dražiteľa. Tým zostane oslobodená od dane hodnota tovaru ako takého. Každý tovar už totiž bol raz zdanený pri prvom nadobudnutí konečným spotrebiteľom. Bez systému zdanenia provízie by vzniklo nebezpečenstvo dvojitého zdanenia, ak ten istý tovar po nadobudnutí a použití konečným spotrebiteľom sa opätovne vráti do hospodárskeho obehu a znova je predaný osobou podliehajúcou dani.(14)

60. Účastníci konania sa na záver zhodujú v tom, že systém zdačovania provízie nie je vo veci samej problematický. Podľa vlády Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska nejde o tento prípad už z toho dôvodu, že podľa jej názoru nejde o žiadnu dodávku tovaru v rámci územia štátu, ktorá by viedla k zdaneniu provízie. Aj keď Komisia zastáva v tomto bode iný názor, rovnako sa domnieva, že použitie článku 26a šiestej smernice nie je problematické.

2. Prehľad predmetných právnych predpisov

61. Medzi účastníkmi konania je v podstate sporná otázka, či provízia dražiteľov získaná pri predaji umeleckých diel na dražbe v ťase, keď tieto diela naďalej podliehajú režimu dovozu na dočasné použitie, sa má zdať štandardnou sadzbou ako dodávka v rámci územia štátu. Komisia v tom vidí predovšetkým porušenie článku 16 ods. 1 šiestej smernice.

62. Okrem toho uvádza porušenie článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 a článku 12 ods. 3 šiestej smernice. Skôr než budeme bližšie skúmať, či sporná prax zdačovania je v rozpore s článkom 16 ods. 1, treba vysvetliť, aký význam majú ďalšie uvedené predpisy pre spor vo veci samej.

– Článok 2 číslo 1 šiestej smernice

63. Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty sú zdať ným plnením dodávky tovarov v rámci územia štátu uskutočnené osobou podliehajúcou dani. Článok 3 ods. 2 bližšie uvádza, čo chápeme pod pojmom „v rámci územia štátu“, je to najmä územie členských štátov, na ktorom platí aj Zmluva ES. Podľa znenia týchto ustanovení by mohlo ísť o dodávku v rámci územia štátu, pretože umelecké diela sa v ťase dražby úplne fyzicky nachádzali na území Spoločenstva.

64. Pritom by plnenie dražiteľa podľa článku 14 ods. 1 písm. i) šiestej smernice nebolo oslobodené od dane. Toto oslobodenie sa totiž vzťahuje na poskytovanie služieb, ktoré sú spojené s dovozom tovarov a ktorých hodnota je zahrnutá v základe dane podľa článku 11 B ods. 3 písm. b) šiestej smernice. Mohlo by ísť napríklad o vykonanie dovozných formalít. Organizovanie dražby však priamo nesúvisí s dovozom, ale s dodávkou.

65. Pochybnosti o existencii dodávky tovaru v rámci územia štátu ale pretrvávajú z toho dôvodu, že tovary sa síce nachádzajú na území Spoločenstva, *de iure*, ale ešte dovoz nebol (definitívne) ukončený medzitým, čo boli tovary vydražené. Takýto rozdiel v skutkovej a (colnoprávnej) situácii umožňuje osobitný režim dovozu na dočasné použitie.

66. Aké dôsledky má použitie tohto osobitného colného režimu na vyrubenie dane z pridanej hodnoty, je taxatívne stanovené v osobitnom ustanovení článku 16. Uvedené ustanovenie stanovuje na jednej strane, že z dôvodu neukončenia dovozu nemožno hovoriť o dodávke v rámci územia štátu. Na druhej strane ale vyžaduje, aby sa na obraty podľa režimu dovozu na dočasné použitie vzťahovali rovnaké predpisy ako na obraty v rámci územia štátu. Či ide o porušenie článku 2 číslo 1 šiestej smernice, napokon závisí od zvýhodnení, ktoré stanovuje článok 16 pre uvedené rovnaké postavenie.

– Článok 5 ods. 4 písm. c) šiestej smernice

67. Aj porušenie článku 5 ods. 4 písm. c) šiestej smernice nemožno skúmať oddelene od článku 16. Článok 5 ods. 4 písm. c) šiestej smernice uvádza, že za dodávku tovaru sa v zmysle smernice považuje aj prevod tovaru od komitenta na komisionára a následný prevod z komisionára na nadobúdateľa.

68. Predpokladom pre uskutočnenie zdanenia obratu podľa článku 5 je, že šiesta smernica sa

použije v celom rozsahu podľa jej článku 2 bodu 1, pretože sa uskutočnila dodávka v rámci územia štátu. Uvedené – ako už bolo spomenuté – závisí od toho, aké právne dôsledky vyplývajú pri dani z pridanej hodnoty podľa článku 16 z režimu dovozu na dočasné použitie.

– článok 12 ods. 3 šiestej smernice

69. Článok 12 ods. 3 šiestej smernice stanovuje minimálnu bežnú sadzbu dane z pridanej hodnoty a obsahuje podrobnejšie ustanovenia o výške a predpokladoch použitia znížených sadzieb dane. Komisia uviedla tento predpis, pretože Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska údajne nezdaňuje províziu dražiteľa v predložennom prípade štandardnou sadzbou.

70. K uvedenému bodu možno už na tomto mieste konštatovať, že uvedená námietka nie je oprávnená. Je však pravdou, že na dovoznú hodnotu vrátane provízie dražiteľa sa použije iba *efektívna* sadzba 5 %. Takýto výsledok sa však dosiahne fiktívnym znížením vymeriavacieho základu podľa článku 11 B ods. 6 šiestej smernice. Na takto upravený vymeriavací základ sa následne uplatní bežná sadzba dane z pridanej hodnoty a nie znížená sadzba.

71. V každom prípade možno pochybovať, či by Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska v súvislosti s plnením dražiteľa podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice nemalo považovať za základ dane celú hodnotu protiplnenia bez použitia korekcií obsiahnutých v článku 11 B ods. 6 na dovoz umeleckých diel. Keďže Komisia neuviedla porušenie článku 11 šiestej smernice, nie je potrebné zaoberať sa eventúalnym porušením tohto ustanovenia.

3. Porušenie článku 16 ods. 1 šiestej smernice

72. Článok 16 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že členské štáty môžu obraty z dočasne dovezených tovarov oslobodiť od dane z pridanej hodnoty. Zároveň musí byť zabezpečené, že pri následnom vyatí tovaru z osobitného režimu a ukončení dovozu bude vyrubená daň z pridanej hodnoty v rovnakej výške, aká by bola zaplatená, keby sa obraty zdaňovali v rámci územia štátu.

73. Podľa názoru Komisie táto podmienka pri zdaňovaní v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska nie je splnená. Uvedené tvrdenie preukazuje Komisia pomocou metódy porovnávania, ako to vyžaduje článok 16 ods. 1. Dražbu dočasne dovezených umeleckých diel, pri ktorých je následne ukončený dovoz, porovnáva Komisia s nasledujúcim prípadom: umelecké diela sú od začiatku v režime ukončeného dovozu, a sú teda vydražené na území tohto štátu včas, keď sú už prepustené do voľného obehu.

74. V prípade, ktorý je predmetom porovnania, je najprv splatná daň z pridanej hodnoty pri dovoze s efektívnou sadzbou vo výške 5 %. Následne podlieha dani z pridanej hodnoty dodávka dražiteľa, pričom podľa článku 26a šiestej smernice provízia dražiteľa predstavuje vymeriavací základ. Provízia by musela podliehať štandardnej sadzbe dane z pridanej hodnoty vo výške 17,5 %. Prax zdaňovania v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska vzhľadom na najskôr dočasne dovezené, následne vydražené umelecké diela, pri ktorých je potom ukončený dovoz, nevedie k rovnakej výške zdanenia ako v porovnávanom prípade, pretože podľa tejto praxe provízia dražiteľa podlieha efektívnej sadzbe dane vo výške 5 %.

75. Aby v oboch prípadoch prišlo k rovnakej výške zdanenia, treba podľa názoru Komisie postupovať takto: vymeriavací základ (výťažok z dražby) sa rozdelí na dve časti: na províziu dražiteľa, ktorá sa zdaní štandardnou sadzbou, a cenu po odpočítaní provízie, ktorá zodpovedá dovoznou hodnotou. Len na túto fiktívnu dovoznú hodnotu sa použije znížená sadzba vo výške 5 %.

76. Vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska odporuje tomuto názoru Komisie radou námietok, ktorými sa budeme ďalej zaoberať.

– Fakultatívny charakter osobitného režimu

77. Najskôr vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska poukazuje na fakultatívny charakter prvej časti článku 16 ods. 1, ktorý poskytuje členským štátom *možnosť* prijať osobitné opatrenia na účely pri uvedených obratoch. Podľa predchádzajúceho znenia článku 16(15) bola prax Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska považovaná za prípustnú, keďže predstavovala osobitné opatrenie v zmysle tohto ustanovenia. Nepatrné zmeny v texte článku 16 vložené smernicou 95/7(16), by na tom nič nezmenili.

78. Síce je pravda, že článok 16 nemá žiaden kogentný charakter do tejto miery, v akej ponecháva na voľnej úvahe členských štátov, či prijímú osobitné opatrenia v súvislosti s tovarmi, ktoré sú prepustené do režimu dočasného použitia. Použitie pojmu osobitné opatrenie pritom tiež jasne vyjadruje, že článok 16 oprávňuje členské štáty odchyliť sa od všeobecných pravidiel šiestej smernice.

79. Ak však členský štát využije túto možnosť, potom musí dodržiavať kogentné podmienky, ktoré stanovuje článok 16 pre prijatie osobitných opatrení, ako správne odpovedala Komisia. Ide najmä o povinnosť zdaniť tovary po ukončení osobitných režimov v tom istom rozsahu ako príslušné obraty v rámci územia štátu.

80. Nie je jasné, do akej miery by bola prax Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska prípustná podľa predchádzajúceho znenia článku 16 ods. 1 šiestej smernice v porovnaní s platným znením. Túto otázku ale v podstate možno nechať otvorenú, pretože v predmetnom prípade sa treba zamerať na súčasný právny stav.

– Určenie vymeriavacieho základu a zamedzenie dvojitému zdaneniu

81. Ďalej vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska zdôrazňuje, že článok 16 ods. 1 posledný pododsek zaväzuje členské štáty prijať opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, ak sú tovary vyňaté z režimu dočasného použitia a následne je ukončený dovoz. Keďže provízia dražiteľa je podľa článku 11 B ods. 1 šiestej smernice v spojení s článkom 29 colného kódexu súčasťou dovoznej hodnoty, musí byť vyrubená na túto províziu daň z pridanej hodnoty na dovoz. Opätovné zdanenie provízie ako dodávky v rámci územia štátu nie je v súlade so zákazom dvojitého zdanenia.

82. Vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska oprávnene tvrdí, že zákaz dvojitého zdanenia uvedený v článku 16 ods. 1 poslednom pododseku zaväzuje členské štáty pri prijímaní osobitných opatrení. Tiež je pravda, že provízia, ktorú platí predávajúci (*seller's commission*), je v každom prípade súčasťou colnej hodnoty podľa článku 29 colného kódexu. V súlade totiž s článkom 582 ods. 1 vykonávacieho nariadenia colného kódexu je pre colný dlh rozhodujúci vymeriavací základ v čase prijatia colného vyhlásenia o prepustení do režimu voľného obehu. K tomuto okamihu je prevodná hodnota, ktorá sa určí na základe článku 29 colného kódexu, zistená. Zahŕňa aj províziu zaplatenú predávajúcim.

83. Na druhej strane nie je jasná klasifikácia príplatku, ktorý platí kupujúci (*buyer's premium*). Na tomto mieste by mohlo ísť o nákupnú províziu v zmysle článku 32 ods. 1 písm. a) i) a ods. 4, ako aj článku 33 ods. 1 písm. e) colného kódexu, ktorá nie je súčasťou colnej hodnoty. Išlo by o prípad, keď by bol príplatok považovaný za odmenu za služby dražiteľa v prospech nadobúdateľa. Uvedený názor sa opiera najmä o teóriu Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a

Severného Írska, ktorá dražite?a považuje aj za splnomocnenca nadobúdate?a.(17) Vláda Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska však popiera, že príplatok je nákupnom províziou v zmysle colného práva.

84. Otázka klasifikácie príplatku však môže zostať otvorená, keďže colná hodnota odchylna od ?lánku 11 B ods. 1 šiestej smernice sa v predmetnom prípade nemusí neobmedzene použiť pre určenie dane z pridanej hodnoty pri dovoznej hodnote. Odkaz ?lánku 11 B ods. 1 šiestej smernice na colnú hodnotu ako vymeriavací základ pre dovoznú hodnotu totiž nemôže byť vykladaný oddelene od ?lánku 16 ods. 1 uvedenej smernice. Pokiaľ z príslušného ustanovenia vyplýva pre režim do?asného dovozu špeciálne určenie odlišného vymeriavacieho základu pre dať z pridanej hodnoty pri dovoze, má uvedené pravidlo prednosť.

85. Podľa ?lánku 16 musia byť splnené dva ciele: po prvé, použitie režimu do?asného dovozu musí byť z hľadiska da?ového práva neutrálne, ak umelecké dielo bude dovezené neskôr. To sa zabezpečí (dodatočným) zrovnoprávnením s obratmi v rámci územia štátu. Po druhé, je nutné zamedziť dvojitému zdaneniu. Skrátka mohlo by sa povedať, že použitie režimu do?asného dovozu nesmie byť ani zvýhodnené, ani znevýhodnené voči priamemu dovozu bez prepustenia do ?asovo obmedzeného režimu.

86. Metóda použitá v Spojenom krá?ovstve Ve?kej Británie a Severného Írska sp??a len druhý cieľ. Prvý cieľ nesp??a. Pri prepustení tovaru do vo?ného obehu by bola provízia dražite?a zdanená štandardnou sadzbou, no podľa modelu Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska je sadzba dane z pridanej hodnoty pri dražbe umeleckých diel v režime do?asného dovozu len 5 %. Teda osobitný režim, tak ako ho aplikuje Spojené krá?ovstvo Ve?kej Británie a Severného Írska, vedie všeobecne k priaznivejšiemu zdaneniu. Inými slovami povedané, vedie ku vzniku da?ového dlhu, ak sa umelecké dielo najprv do?asne dovezie a vydraží, namiesto toho, aby bol okamžite ukončený dovoz a až následne uskutočnená dražba. Ale práve takýto dôsledok musí byť podľa ?lánku 16 ods. 1 šiestej smernice vylúčený.

87. Názor zastavaný Komisiou zabezpečuje dosiahnutie oboch cieľov. Rozdelením vymeriavacieho základu na dve ?asti a použitím odlišných sadzieb dane na obe ?asti je maximálne zabezpečené po ukončení dovozu zrovnoprávnenie s dodávkami v rámci územia štátu a je zamedzené dvojitému zdaneniu.

88. Metóda uplatňovaná Komisiou však nie je v súlade s pravidlami na určenie dovejnej hodnoty podľa ?lánku 11 B ods. 1 šiestej smernice. Komisia predovšetkým vyžaduje – na účel vyrubenia dane z pridanej hodnoty – rozdeliť jednotnú prevodnú hodnotu, ktorá je rozhodujúca v colnom práve, na dve ?asti. Tým viac však treba pripustiť, že o?ividne neexistuje žiadna iná cesta, ako iným spôsobom možno splniť všetky podmienky ?lánku 16 ods. 1 šiestej smernice. Napokon táto atypická metóda výpočtu dane z pridanej hodnoty je jediným možným riešením atypickej situácie, ktorá vznikla odložením povinnosti zaplatiť dať z pridanej hodnoty po?as do?asného dovozu.

89. Ostatne táto metóda ohraničuje rozsah pôsobnosti osobitných režimov pre umelecké diela a má na zreteli popísaný výnimočný charakter týchto režimov. Predovšetkým sa efektívna znížená sadzba dane na dovoz nepoužije na pridanú hodnotu, ktorá je síce pridaná k umeleckému dielu plnením dražite?a pred ukončením dovozu, ale už na území Spoločenstva. Jej použitie sa však obmedzuje na (fiktívnu) hodnotu tovaru pri prekročení hranice.

– Účinky na hospodársku súťaž

90. Vláda Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska navyše nesúhlasí s námietkou Komisie, že prax Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska zvýhodňuje tuzemské aukčné domy v hospodárskej súťaži. Aj ostatné členské štáty môžu uplatniť príslušnú

právnú úpravu. Ak porovnáme zdanenie obrátov do?asne dovezených a vydražených umeleckých diel s príslušnými obrátmi získanými na dražbách v rámci územia štátu, tak posledné uvedené majú dokonca výhodnejšie postavenie. V danom prípade sa uloží da? z pridanej hodnoty len na províziu, zatiaľ čo hodnota diela sa spravidla nemusí zda?ova?. Pri dovážaných umeleckých dielach sa naopak musí taktiež zdať samotná hodnota (diela), aj keď (efektívnou) zníženou sadzbou.

91. Osobitné predpisy ?lánku 16 šiestej smernice môžu skuto?ne zaviesť všetky ?lenské štáty. Pri tom platia ale pre všetky ?lenské štáty tie isté podmienky, predovšetkým zásada da?ovej neutrality a oslobodenia do?asne dovážaných umeleckých diel. Ak v rozpore s ?lánkom 16 zvýhod?uje ?lenský štát obraty získané dražbou uvedených umeleckých diel, je potom nutné konštatovať, že dochádza v hospodárskej sú?aži k neoprávnenému zvýhod?ovaniu auk?ných domov so sídlom v danom ?lenskom štáte. Takéto zvýhodnenie nemôžu využiť iné ?lenské štáty bez sú?asného porušenia práva Spolo?enstva.

92. Skuto?nosť, že podľa ?lánku 26a bodu C v Spojenom krá?ovstve Ve?kej Británie a Severného Írska dani z pridanej hodnoty pri umeleckých dielach predaných na dražbe v rámci územia štátu podlieha len provízia, neospravedl?uje prax zda?ovania Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska v súvislosti s do?asne dovezenými umeleckými dielami predanými na dražbe. Cie?om ?lánku 16 ods. 1 nie je zabezpe?iť rovnaké da?ové za?aženie umeleckých diel dovážaných z tretích štátov a umeleckých diel nachádzajúcich sa na území tohto štátu. Vláda Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska na tomto mieste porovnáva dve navzájom neporovnateľné situácie.

93. Cie?om ?lánku 16 je totiž pri použití režimu do?asného dovozu neza?ažiť tovar žiadnou inou da?ou, ako keď sa dováža priamo bez predchádzajúceho prepustenia do do?asného režimu. Tento cieľ Komisia svojou metódou sp??a v plnej miere.

94. Nepatrné rozdiely pri zda?ovaní v oboch prípadoch sa však môžu vyskytnúť. Ak totiž auk?ný dom ukon?í dovoz umeleckého diela pred jeho dražbou a nie až po jej skončení, tak nemôže pre zistenie vymeriavacieho základu dane z pridanej hodnoty pri dovoze opätovne použiť prevodnú hodnotu (po odpo?ítaní provízie dražite?a). Táto hodnota je totiž známa až po udelení príklepu. Namiesto toho sa musí pri zis?ovaní dovoznej hodnoty postupovať podľa metódy výpo?tu stanovenej v ?lánku 31 colného kódexu. Týmto postupom nie je zaručené, že v oboch prípadoch bude presne rovnaký vymeriavací základ. Takýmto prípadným rozdielom sa však nedá zabrániť.

– Absencia predvídate?nosti dlžnej sumy dane z pridanej hodnoty

95. Na ústnom pojednávaní zástupca Spojeného krá?ovstva Ve?kej Británie a Severného Írska napokon ešte poukázal na to, že nadobúdateľ podľa metódy výpo?tu Komisie nemôže predvídať pri ur?ení svojej vyvolávacej ceny výšku dane.

96. V skuto?nosti je výška provízie, ktorú platí predávajúci, dohodnutá ?asto diskkrétne. Zdá sa, že v niektorých auk?ných domoch závisí výška najmä od toho, aké vysoké sú celkové obraty dodávate?a. Nadobúdateľ teda presne nevie, aká ?asť z ceny vlastne podlieha vyššej štandardnej sadzbe dane.

97. Ten istý problém pretrváva celkom vo všeobecnosti pri zda?ovaní provízie. Ak teda nevzniká povinnosť zaplatiť da? z pridanej hodnoty pri dovoze, kupujúcemu nie je jasné, aká bude výška dane z pridanej hodnoty, ak mu nie je známa výška provízie zaplatenej predávajúcim. Táto námietka teda nemôže spochybniť zda?ovanie provízie štandardnou sadzbou požadované Komisiou.

98. Komisia tým dokázala, že prax zdaťovania Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska v súvislosti s dražbou dočasne dovezených umeleckých diel vykonávanou vo vlastnom mene je v rozpore s článkom 16 ods. 1 šiestej smernice. Keďže uvedené ustanovenie vyžaduje zdaťovať províziu dražiteľa ako dodávku v rámci územia štátu, ide súčasne o porušenie článku 2 ods. 1 a článku 5 ods. 4 písm. c) šiestej smernice.

99. Článok 12 ods. 3 šiestej smernice naopak nie je porušený, pretože Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska na sporné obraty – aspoň formálne – neuplatňuje zníženú sadzbu dane, ale zníženie je dosiahnuté úpravou vymeriavacieho základu podľa článku 11 B ods. 6 šiestej smernice. Zamietnutie tejto časti žaloby však má len nepatrný význam, pretože použitie nevhodnej sadzby dane, prípadne nesprávne určenie vymeriavacieho základu, je len výsledkom nesprávneho použitia článku 16 ods. 1 šiestej smernice.

VI – O trovách

100. Podľa článku 69 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať druhého účastníka konania na náhradu trov konania a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je preto opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

VII – Návrh

101. V zmysle vyššie uvedeného navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol takto:

1. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska nesplnilo svoje povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 2 bodu 1, článku 5 ods. 4 písm. c) 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 tým, že použilo zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na províziu, ktorá je vyplácaná dražiteľom pri predaji formou dražby vo vlastnom mene umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov, ktoré boli dovezené v režime dočasného použitia.

2. Vo zvyšnej časti sa žaloba zamieta.

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

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Podľa správy Komisie z roku 1999 sa tam uskutočnil takmer 50 % obrátov v rámci územia Spoločenstva. Ak berieme do úvahy len obraty pri dražbách s umeleckými dielami, tak podiel Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska je dokonca okolo 60 % (pozri správu Komisie z 28. apríla 1999 adresovanú Rade o účinkoch smernice Rady 94/5/ES na konkurencieschopnosť trhu Spoločenstva s umením v porovnaní s trhom s umením v tretích štátoch, KOM (1999) 185, konečné znenie, s. 6 a nasl.).

3 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

4 – Článok 28c bol doplnený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

5 – Zavedený smernicou Rady 94/5/ES zo 14. februára 1994, ktorá dopĺňa spoločný systém dane

z pridanej hodnoty a mení a dop?a smernicu 77/388/EHS – osobitné režimy používané na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti (Ú. v. ES L 60, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 255).

6 – Nariadenie Rady (EHS) ?. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spolo?enstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307).

7 – Nariadenie Komisie (EHS) ?. 2454/93 z 2. júla 1993 zavádzajúce ustanovenia pre vykonávanie nariadenia Rady (EHS) ?. 2913/92 ustanovujúceho Colný kódex Spolo?enstva (Ú. v. ES L 253, s. 1; Mim. vyd. 02/006, s. 3), v znení nariadenia Komisie (ES) ?. 993/2001 zo 4. mája 2001 (Ú. v. ES L 141, s. 1; Mim. vyd. 02/011, s. 286).

8 – K tomu pozri aj vysvetlivky: HM Customs and Excise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (máj 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Pozri *Chitty on Contract*, Volume II, (Beale u. a. Hrsg), 99. vydanie, London 2004, 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. vydanie, Oxford 2002, s. 672.

10 – Uvedený pojem v danej súvislosti je trocha mylný. O predaji na vývoz ide bežne v prípade, keď tovar je predaný v tre?om štáte a odtiaľ je dovezený do Spolo?enstva. Spojené krá?ovstvo Ve?kej Británie a Severného Írska uvedený pojem používa aj na tomto mieste, pretože pri tovare v ?ase jeho predaja ešte nebol ukon?ený dovoz. Tovar sa však už v skuto?nosti nenachádzal v tre?om štáte, z ktorého by ešte mohol byť vyvezený.

11 – Rozsudky z 20. marca 1997, Komisia/Nemecko, C?96/95, Zb. s. I?1653, bod 23; z 10. mája 2001, Komisia/Holandsko, C?152/98, Zb. s. I?3463, bod 23, a z 24. júna 2004, Komisia/Holandsko, C?350/02, Zb. s. I?6213, bod 20.

12 – Pozri k tomu dôkazy uvedené v poznámke pod ?iarou 11.

13 – Nie je však celkom jasné stanovisko Komisie k otázke, do akej miery má byť zahrnutá provízia dražite?a do colnej hodnoty. Pozri 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.“ (Uvedené platí bez oh?adu na všeobecné pravidlá o ur?ovaní colnej hodnoty stanovené v ?lánoch 29 a 144 colného kódexu a všeobecné pravidlo stanovené v ?lánku 11 bode B ods. 1 šiestej smernice. ?lánok 16 ods. 1 šiestej smernice taxatívne stanovuje, že výška dane splatnej pri dovoze musí zodpoveda? výške dane, ktorá by bola splatná, ak by predaj formou dražby bol zda?ovaný na území Spolo?enstva.)

14 – Pozri vyjadrenia Komisie v jej návrhu smernice 94/5, KOM (88) 846, kone?né znenie, s. 3. Touto problematikou sa Súdny dvor zaoberal už predtým v rozsudku z 10. júla 1985, Komisia/Holandsko, (16/84, Zb. s. 2355, bod 14 a nasl.).

15 – ?lánok 16 ods. 1 znel pôvodne takto: „Bez toho, aby boli dotknuté iné predpisy spolo?enstva, môžu ?lenské štáty, za predpokladu konzultácie pod?a ?lánu 29, prija? osobitné opatrenia na ú?avy dane z pridanej hodnoty pri všetkých alebo pri niektorých z nasledovných plnení, pokiaľ tieto nie sú ur?ené na kone?né použitie a/alebo spotrebu, a pokiaľ ?iastka dane z pridanej hodnoty vyrubená pri prepustení do vo?ného obehu zodpovedá ?iastke dane, ktoré by bola bývala vyrubená, keby každé z týchto plnení bolo zdanené pri dovoze alebo na území štátu.“

16 – Už citovaná v poznámke pod ťiarou 4.

17 – Pozri k tomu bod 23 vyššie.