

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 24. februarja 2005 (1)

Zadeva C-305/03

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska

„Davek na dodano vrednost – Nižja davčna stopnja – Uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin – Javna dražba blaga, za katero velja postopek začasnega uvoza – Marža dražilca“

I – Uvod

1. Evropska trgovina z umetninami je najbolj razširjena v Združenem kraljestvu, posebej v Londonu.(2) Pogosto so umetniški predmeti, zbirke in starine (v nadaljevanju: umetniški predmeti) le za prodajo na dražbi s strani dražbene hiše za umetnine začasno prineseni iz tretjih držav v Združeno kraljestvo in se nato znova izvozijo v tretje države.
2. Uvoz in dobava blaga sta oproščena plačila davka na dodano vrednost, če zanj velja poseben carinski režim za stvari začasno rabo v Skupnosti. Le če objekti po koncu dražbe postanejo dokončno predmet uvoza v Skupnost, se obračuna davek na dodano vrednost. Vzrok za obravnavani postopek kršitve Pogodbe je predvsem v nejasnosti razsežnosti tega posebnega režima za umetniške predmete, ki se uvozijo začasno.
3. V Združenem kraljestvu se kot davčna osnova uporablja dražbena cena, vključno z maržo dražilca. Ta vsota je v skladu s posebnimi predpisi za uvoz umetniških predmetov toliko zmanjšana, da davek na dodano vrednost končno znaša 5 % cene. Tako bi lahko rekli, da *efektivna* davčna stopnja znaša 5 %.
4. Po mnenju Komisije je taka praksa v nasprotju s Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (v nadaljevanju: Šesta direktiva)(3). Komisija meni, da za provizijo dražilcu velja splošna davčna stopnja, ki znaša v Združenem kraljestvu 17,5 %, saj je ta obravnavana kot del nasprotne dajatve za dobavo na ozemlju države ali za opravljanje storitev. Nižja stopnja se sme uporabiti le za vrednost uvoza, se pravi izkupišek od dražbe z odbitkom marže dražilca.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

1. Zadevne določbe Šeste direktive

5. Po členu 2 so predmet plačila davka na dodano vrednost:

„1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga.“

6. V skladu s členom 5(4)(c) velja kot dobava tudi „prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“.

7. Opravljanje storitev je v členu 6(1) opredeljeno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga v smislu člena 5“.

8. Kaj se razume kot uvoz blaga, je podrobneje določeno v členu 7:

„1. Uvoz blaga pomeni,

a) vnos blaga, ki ne izpolnjuje pogojev iz členov 9 in 10 Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti [sedaj člena 23 in 24 ES], v Skupnost [...]

b) vnos blaga v Skupnost s tretjega ozemlja, razen blaga iz (a).

2. Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere se nahaja blago, ob vnosu v Skupnost.

3. Ne glede na odstavek 2, kadar je za blago iz odstavka 1(a) pri vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz člena 16(1)B(a), (b), (c) in (d), postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek, je kraj uvoza takega blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo.

Podobno, kadar se za blago iz odstavka 1(b) ob vnosu v Skupnost začne eden od postopkov iz člena 33a(1)(b) ali (c), je kraj uvoza država članica, na ozemlju katere se ta postopek konča.“

9. Člen 11B(1) Šeste direktive vsebuje naslednje predpise glede davčne osnove pri uvozu:

„Davčna osnova je carinska vrednost, določena v skladu z veljavnimi določbami Skupnosti; to velja tudi za uvoz blaga iz člena 7(1)(b).“

10. Za umetniške predmete je v členu 11B(6) naslednja posebna ureditev:

„Z odstopanjem od odstavkov od 1 do 4 lahko države članice, ki 1. januarja 1993 niso uporabljale možnosti iz tretjega pododstavka člena 12(3)(a), določijo, da je davčna osnova za uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz člena 26aA(a), (b) in (c) enaka delu zneska, ki se določi v skladu z odstavki od 1 do 4.

Ta del se določi tako, da je davek na dodano vrednost, ki ga je tako treba plačati pri uvozu, v vsakem primeru enak najmanj 5 % zneska, ki se določi v skladu z odstavki od 1 do 4.“

11. V zvezi z davčnimi stopnjami je v členu 12(3) določeno:

„a) Splošno stopnjo davka na dodano vrednost določi vsaka država članica kot odstotek od

davžne osnove in je ista za dobavo blaga in za opravljanje storitev [...]

[...]

Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji davžni stopnji. Te stopnje se določijo kot odstotek od davžne osnove in ne smejo biti nižje od 5 %, uporabljajo pa se samo za dobave kategorij blaga in storitev iz Priloge H.

[...]

c) Države članice lahko določijo, da se nižja stopnja ali ena od nižjih stopenj, ki jih uporabljajo v skladu s tretjim odstavkom (a), uporablja tudi za uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz člena 26aA(a), (b) in (c).“

12. V členu 16 Šeste direktive, kot je bil spremenjen s členom 28cE,(4) je določeno:

„1. Brez poseganja v druge davžne določbe Skupnosti lahko države članice, s pogojem posvetovanj iz člena 29, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproščene plačila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij, če niso namenjene za končno uporabo in/ali potrošnjo in je znesek dolgovanega davka na dodano vrednost ob prenehanju postopkov iz možnosti A do E, enak znesku davka, ki bi bil dolgovan, če bi bila vsaka od teh transakcij obdavčena na ozemlju države:

[...]

E. dobave:

– blaga iz člena 7(1)(a), za katero še velja postopek začasnega uvoza, s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, ali zunanji tranzitni postopek,

[...]

ter za opravljanje storitev v zvezi s takšnimi dobavami.

[...]

Kadar se zaradi končanja postopkov ali možnosti iz tega odstavka blago uvozi v smislu člena 7(3), država članica uvoza sprejme potrebne ukrepe v izogib dvojnemu obdavčevanju v državi; [...]“

13. V členu 26a(5) so med drugimi naslednje ponovno navedene posebne ureditve za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine:

„A. Opredelitve

[...]

e) obdavčljiv preprodajalec pomeni davžnega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davžni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo;

f) organizator prodaje na javni dražbi pomeni kateregakoli davčnega zavezanca, ki v okviru svoje gospodarske dejavnosti ponuja blago za prodajo na javni dražbi z namenom, da ga izroči najboljšemu ponudniku;

g) naročnik organizatorja prodaje na javni dražbi pomeni katerokoli osebo, ki izroči blago organizatorju prodaje na javni dražbi po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na prodajo pod naslednjima pogojema, da:

- organizator prodaje na javni dražbi ponudi blago za prodajo v svojem imenu, toda za račun svojega naročnika;
- organizator prodaje na javni dražbi izroči predmete v svojem imenu, toda za račun svojega naročnika, najboljšemu ponudniku na javni dražbi.

[...]

C. Posebna ureditev za prodajo na javni dražbi

1. Z odstopanjem od B lahko države članice v skladu z naslednjimi določbami določijo davčno osnovo za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke ali starine, ki jih organizator prodaje na javni dražbi proda v svojem imenu, v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija od prodaje tega blaga na javni dražbi, za račun, in sicer bodisi

[...]

2. Davčna osnova za vsako dobavo blaga iz odstavka 1 je skupni znesek, ki ga organizator prodaje na javni dražbi zaračuna kupcu v skladu z odstavkom 4, zmanjšan za

- neto znesek, ki ga je ali naj bi ga plačal organizator prodaje na javni dražbi svojemu naročniku, določen v skladu z odstavkom 3, in
- znesek davka, ki ga mora plačati organizator prodaje na javni dražbi za opravljeno dobavo.

3. Neto znesek, ki ga je ali naj bi ga plačal organizator prodaje na javni dražbi svojemu naročniku, je enak razliki med

- ceno blaga, doseženo na javni dražbi, in
- zneskom provizije, ki jo ali naj bi jo dobil organizator prodaje na javni dražbi od svojega naročniku po pogodbi, kjer se provizija plača od prodaje.

[...]

7. Šteje se, da se dobava blaga davčnemu zavezancu, ki je organizator prodaje na javni dražbi opravi, ko se to blago proda na javni dražbi.“

14. Končno, člen 28 vsebuje naslednje prehodne določbe:

„1a) Do datuma, ki ne sme biti kasnejši od 30. junija 1999, lahko Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska za uvoz umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki so 1. januarja 1993 izpolnjevale pogoje za oprostitev, uporablja člen 11(B)(6) tako, da je davek na dodano vrednost, ki ga je treba plačati pri uvozu, v vsakem primeru enak 2,5 % zneska, ki se določi v skladu s členom 11(B) od (1) do (4).“

2. Carinskopravne določbe

15. Ker se člen 11B(1) v zvezi z doložanjem splošne davčne osnove za uvoz sklicuje na carinsko vrednost, je treba dodatno navesti člen 29 Carinskega zakonika(6), ki se v izvlečkih glasi:

„1. Carinska vrednost uvoženega blaga je njegova transakcijska vrednost, to pomeni cena, ki je bila za blago ob prodaji za izvoz na carinsko območje Skupnosti dejansko plačana ali ki jo je treba plačati, po potrebi po uskladitvi, opravljeni v skladu s členoma 32 in 33, če

[...]

3a) Dejansko plačana ali plačljiva cena je celotno plačilo, ki ga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali v prodajalčevu korist za uvoženo blago in vključuje vsa plačila, ki jih kot pogoj za prodajo uvoženega blaga kupec opravi ali mora opraviti prodajalcu ali tretji osebi zaradi izpolnitve prodajalčeve obveznosti. Plačila ni treba nujno opraviti z gotovino. Lahko se opravi tudi z akreditivi ali s prenosnimi vrednostnimi papirji neposredno ali posredno.“

16. Nadaljnje predpise o vključitvi provizij pri doložanju carinske vrednosti vsebujeta člena 32 in 33 Carinskega zakonika:

„člen 32

1. Pri doložanju carinske vrednosti z uporabo člena 29 je treba dejansko plačani ali plačljivi ceni za uvoženo blago prišteti:

a) naslednje stroške, kolikor jih nosi kupec, vendar niso bili zajeti v dejansko plačani ali plačljivi ceni za blago:

i) provizijo in stroške posredništva, razen nakupnih provizij

[...]

4. Za izvajanje tega poglavja pomeni nakupna provizija zneske, ki jih uvoznik plača svojemu zastopniku, zato da ga ta zastopa pri nakupu vrednotenega blaga.

člen 33

1. Če so izkazani ločeno od dejansko plačane ali plačljive cene za uvoženo blago, carinska vrednost ne vključuje naslednjega:

[...]

e) nakupnih provizij

[...]“

17. V členih 7 in 16 Šeste direktive se oprostitev plačila davka na dodano vrednost za blago, ki je predmet začasnega uvoza v Skupnost, navezuje na ustrezen carinskopravni režim. Za umetniške predmete, ki so predmet uvoza zaradi prodaje na dražbi, je oprostitev uvoznih dajatev mogoča na podlagi člena 576(3) Uredbe št. 2454/93 o določbah za izvajanje Carinskega zakonika (Carinska izvedbena uredba)(7)

„Popolna oprostitev uvoznih dajatev se odobri za naslednje:

- a) umetniška dela, zbirateljske predmete in starine, kakor so opredeljeni v Prilogi I k Uredbi 77/388/EGS, uvožene za razstavo, zaradi morebitne prodaje;
- b) blago, ki ni nove izdelave, zaradi prodaje na dražbi.“

18. Končno je v členu 582(1) Carinske izvedbene uredbe dodatno k temu določeno naslednje:

„Kadar je blago, dano v postopek v skladu s členom 576, sproščeno v prosti promet, se znesek dolga določi na osnovi elementov za odmero, ustreznih za to blago v trenutku sprejetja deklaracije za prosti promet.“

B – Nacionalno pravo

19. V skladu s členom 3 Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 (S.I. 1995/958) prenos lastninske pravice za rabljeno blago, ki se zaradi prodaje na dražbi začasno uvozi iz tretjih držav, in za umetniške predmete, ki se začasno uvozijo zaradi razstave in morebitno prodaje, ni niti dobava niti opravljanje storitev. Združeno kraljestvo je s tem predpisom po svoji presoji uporabilo možnost oprostitve iz člena 16 Šeste direktive.

20. Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 (S.I. 1995/1268) v členu 12 ureja tako imenovano obdavčitev marž pri dobavi umetniških predmetov, zbirk in starin(8) tako, kot je to predvideno v členu 26a Šeste direktive.

III – Dejansko stanje, predsodni postopek in zahtevki

21. Transakcije, ki jih organi tožene stranke po mnenju Komisije obdavčujejo v nasprotju s Šesto direktivo, lahko opišemo, kot sledi.

22. Dražbene hiše s sedežem v Združenem kraljestvu iz tretjih držav na ozemlje države dostavijo umetniške predmete zaradi prodaje na dražbi. To blago je po postopku za stvari začasno rabo v Skupnosti v skladu s členi 137 in naslednjimi Carinskega zakonika, v povezavi s členom 576(3) Carinske izvedbene uredbe, oproščeno uvoznih dajatev. Po členu 16 Šeste direktive se prvič ne obračuna tudi davek na dodano vrednost.

23. Objekti se prodajajo na dražbi, medtem ko se še nahajajo v tej „karanteni“ za carine in davek na dodano vrednost. Od cene, ki se doseže na dražbi, zadrži dražilec določen procent (med 7 in 20 %) kot provizijo (*seller's commission*). Dodatno k ceni mora pridobitelj praviloma plačati dražilcu še pribitek (*buyer's premium*). V britanski sodni praksi in teoriji je zaradi tega dražilec do udarca s kladivom obravnavan kot pooblaščenec (*agent*) prodajalca, za tem pa kot pooblaščenec kupca.(9)

24. Če umetniški predmet po koncu prodaje na dražbi ni znova prenesen v tretjo državo, ampak se dokončno uvozi v Skupnost, davčna uprava obračuna davek na dodano vrednost od uvoza. Davčna osnova predstavlja izkupiček od dražbe (*hammer price*), skupaj s provizijo dražilca. Formalno se sicer pri tem uporabi osnovna davčna stopnja. Vendar je davčna osnova v skladu s členom 11B(6) Šeste direktive fiktivno toliko zmanjšana, da znaša efektivna davčna stopnja 5 %.

25. Zaradi te prakse je Komisija 17. marca 1997 Združenemu kraljestvu poslala prvi pisni opomin. Kritizirala je kršitev člena 28(1a) in člena 28cE(1) (torej člena 16, kakor je bil spremenjen) Šeste direktive. Nižja davčna stopnja (takrat še) 2,5 % za umetniške predmete, ki se začasno uvozijo in prodajo na dražbi, se ne bi smela uporabljati za maržo, ki jo zasluži dražilec.

26. V odgovor na mnenje vlade Združenega kraljestva z dne 15. maja 1997 je Komisija prvi

pisni opomin dopolnila z dopisom z dne 10. avgusta 1998 z obsežnejšo pravno analizo. Združenemu kraljestvu je poleg kršitev že navedenih določb očitala tudi kršitve členov 2(1), 5(4)(c), 12(3) in 26a Šeste direktive. Menila je, da davčni organi Združenega kraljestva nezakonito obravnavajo javno dražbo enotno kot postopek uvoza. Prej gre za dobavo na ozemlju države in uvoz hkrati. Marža dražilca je v skladu s členom 26a Šeste direktive sestavni del nasprotne dajatve za to dobavo in zato mora zanjo veljati splošna davčna stopnja.

27. Ker odgovor Združenega kraljestva z dne 12. oktobra 1998 ni prepričal Komisije, je 3. avgusta 2000 odposlala obrazloženo mnenje, v katerem je v bistvu uveljavljala kršitev istih predpisov kot v dopolnitvi pisnega opomina. Opustila je le kritiko člena 28(1a) Šeste direktive, ker ji je vlada Združenega kraljestva z dopisom z dne 16. novembra 1999 sporočila, da je bila nižja stopnja za uvoz umetniških predmetov z 2,5 % zvišana na 5 %. Tudi prvotno zatrjevane sporne kršitve člena 26a Šeste direktive v obrazloženem mnenju ni ve.

28. Po tem, ko je Združeno kraljestvo z dopisom z dne 16. novembra 2000 še enkrat potrdilo svoje stališče, je Komisija 16. julija 2003 vložila tožbo na podlagi člena 226 ES. Predlaga,

1. naj se ugotovi, da je Združeno kraljestvo kršilo obveznosti iz členov 2(1), 5(4)(c), 12(3) in 16(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) – s tem, da je za obdavčitev provizije, ki se izplača dražilcu za prodajo na javni dražbi umetniških predmetov, starin in zbirk, ki so se uvozili v okviru postopkov o začasni rabi, uporabilo nižjo stopnjo davka na dodano vrednost;

2. naj se Združenemu kraljestvu naloži plačilo stroškov postopka.

29. Združeno kraljestvo predlaga,

1. naj se tožba zavrne;

2. naj se Komisiji Evropskih skupnosti naloži plačilo stroškov postopka.

30. Po koncu pisnega postopka je sodišče na stranki naslovilo vprašanja, na katera sta odgovorili z dopisi z dne 19. novembra 2004. 16. decembra 2004 se je prišla ustna obravnava.

IV – Trditve strank

31. Komisija poudarja, da uporaba postopka uvoza za začasno rabo ne more voditi do davčno ugodnejšega obravnavanja kot uvoz in nato prodaja na dražbi. Po členu 16(1) Šeste direktive je oprostitev pogojena s tem, da je pri poznejšem dokončnem uvozu dolgovan znesek davka enak, kot pri obdavčitvi transakcij na ozemlju države.

32. Znižanje davka od uvoza umetniških predmetov je treba omejiti na vrednost predmetov pred prodajo na dražbi, to je na znesek izkupička od prodaje na dražbi z odbitkom marže dražilca. Za provizijo dražilca se uporabi splošna davčna stopnja.

33. Vlada Združenega kraljestva nasprotno meni, da ne gre za dobavo na ozemlju države, temveč za „prodajo z namenom izvoza“ na carinsko območje Skupnosti, (10) ker prodaja na dražbi poteka pred (dokončnim) uvozom v Skupnost.

34. Zasnova Komisije ni v skladu s členom 22B(1) Šeste direktive, v povezavi s členom 29(1) Carinskega zakonika. Na podlagi teh predpisov je za obdavčitev odločilna vrednost transakcije, skupaj s provizijo dražilca. V skladu s členom 11B(3)(b) se poleg tega k temu prišteva tudi pribitek pri izražanju vrednosti uvoza. Če bi se provizija upoštevala v okviru obdavčitve dobave na ozemlju

države, čeprav je že bila obdavčena kot del vrednosti uvoza, bi to vodilo do dvojnega obdavčenja.

35. Praksa obdavčevanja v Združenem kraljestvu je dovoljena posebna izjema po členu 16(1) Šeste direktive. Pri tem Združeno kraljestvo upošteva predvsem dolžnost iz člena 16(1)E, zadnji pododstavek, preprečiti dvojno obdavčenje. Določba se poleg tega nanaša le na obračun davka na dodano vrednost od uvoza in ne na domnevno zahtevano obdavčitev dobave na ozemlju države.

V – Pravna presoja

A – Uvodna pripomba k predmetu postopka

36. Za davkopravno klasifikacijo spornih transakcij prodaje na dražbi je bistveno, ali dražilec prodaja umetniške predmete v svojem ali v tujem imenu, kakor sta potrdili tudi stranki v odgovorih na vprašanja Sodišča.

37. Samo kadar dražilec deluje v svojem imenu, izvaja dobavo v smislu člena 4 Šeste direktive. Dobava, ki je predmet obdavčitve, je običajno v prenosu „sposobnosti razpolagati s stvarjo kot lastnik“ (člen 2(1) v povezavi s členom 5 Šeste direktive). V členu 5(4)(c) Šeste direktive je izenačena dejanska izročitev blaga na podlagi komisijskega posla z dobavo. Tako je zaradi tega, ker odsvojitelj izroči stvar komisionarju, da jo ta v svojem imenu proda tretji osebi, čeprav ni njen lastnik.

38. S členom 26aC Šeste direktive je državam članicam omogočeno, da v primerih, v katerih dražilec deluje v svojem imenu, obračunajo davek le od njegove marže in ne od dražbene cene v celoti.

39. Kadar, temu nasprotno, dražilec deluje v tujem imenu, nastane odnos dobave neposredno med prodajalcem predmeta (dražilčevim naročnikom) in pridobiteljem. V tem primeru dražilcu ni treba plačati davka na dodano vrednost od dobave, v vsakem primeru pa ga mora plačati prodajalec (kolikor umetniški predmet odsvaja v okviru svoje gospodarske dejavnosti, npr. kot trgovec z umetninami). Dražilec je zavezanec za plačilo davka od opravljene storitve. Davčna osnova za to je ustrezna nasprotna dajatev, ki jo dražilec prejme v obliki provizije. Posledično bo tako pri delovanju v tujem imenu obremenjena najmanj tudi marža dražilca.

40. V tej zvezi se člen 26aC Šeste direktive ne uporablja, kot je razvidno že iz prvega odstavka istega člena. Uporaba posebne ureditve za prihodek dražilca ni potrebna, saj je dražilec že na podlagi splošnih predpisov zavezan za plačilo davka le od marže kot nasprotne dajatve za svojo opravljeno storitev. Prav tako ni razloga za uporabo člena 5(4) Šeste direktive.

41. Ali dražilec deluje v svojem ali v tujem imenu, je odvisno od konkretnih pogodbenih odnosov med udeleženi. Po navedbi vlade Združenega kraljestva sta na podlagi nacionalnega prava mogoči obe pogodbeni obliki. Tako meni tudi Komisija. Po njenem mnenju deluje dražilec največkrat kot „*undisclosed agent*“ (bolje kot „*agent of an undisclosed principal*“), se pravi kot zastopnik, ki ne razkrije, kdo je njegov principal.

42. V primerih *undisclosed agency* deluje dražilec po mnenju obeh strank v svojem imenu. Ni v nasprotju s tem, da je mogoče, da pridobitelji predvidijo, da dražilec dejansko deluje za neimenovanega principala. To mnenje je v vsakem primeru vsekakor prepričljivo, kolikor je povezano z davkom na dodano vrednost, kajti dovoljuje enostavno opredelitev davčnih zavezancev. Civilnopravni odnosi med udeleženci so morebiti predmet druge ne presoje.

43. Ni nujno vedeti, kako so pogodbe v posameznih primerih oblikovane in katerih oblik pogodb

se v Združenem kraljestvu pretežno poslužujejo. Jasno je vsekakor, da se obravnavani postopek kršitve Pogodbe nanaša samo na primer, v katerem dražilec deluje v svojem imenu.

44. Komisija se je namreč glede vsega postopka ravnala le glede na te okoliščine in je izhajala iz dobave s strani dražilca. To se kaže namreč v tem, da je v obrazloženem mnenju kritizirala kršitev člena 26a Šeste direktive in še vedno uveljavlja kršitev člena 5(4) Šeste direktive. Oba predpisa se – kot rečeno – uporabljata samo pri delovanju v svojem imenu.

45. Le v točki 15 odgovora Komisija pravi, da za obravnavani primer ni pomembno, ali je dajatev dražilca opredeljena kot opravljanje storitev ali kot dobava v smislu člena 26a Šeste direktive. Ker se pri uporabi člena 16 Šeste direktive upoštevata obe vrsti dajatev, ostaja argumentacija Komisije ista.

46. Enako obravnavanje opravljanja storitev dražilca (pri prodaji na dražbi v tujem imenu) ali dobave v svojem imenu v okviru člena 16 Šeste direktive bi sicer lahko bilo ustrezno. Vendar Komisija, preden je podala odgovor, obdavčitve dajatve dražilca kot opravljanja storitev, ki je v nasprotju z Direktivo, sploh ni omenjala. Kolikor je Komisija želela v navedeni točki navesti ustrezno kritiko, ta ne bi bila dopustna, kajti predmet spora se v tej fazi postopka ne more več spremeniti ali razširiti.(11)

47. V nadaljevanju je treba preučiti le, v kolikšni meri je Združeno kraljestvo kršilo Pogodbo s tem, da prodaje na dražbah umetniških predmetov, ki se začasno uvozijo in pri katerih dražilec deluje v svojem imenu, obdavčuje v nasprotju s Šesto direktivo.

B – *Dopustnost*

48. V nasprotnem odgovoru in na ustni obravnavi je vlada Združenega kraljestva Komisiji očitala, da je v odgovoru spremenila svoje pravno stališče glede na obrazloženo mnenje in spremenila tožbo.

49. Prvotno je Komisija kritizirala, da je provizija dražilcev všteta v osnovo za odmero davka na dodano vrednost od uvoza in ni obdavčena kot nasprotna dajatev za dobavo na ozemlju države. V odgovoru je Komisija v nasprotju s tem pripoznala, da naj bi bila provizija obravnavana kot del vrednosti uvoza. Kot nedopustno novo kritiko je prav tako uveljavljala domnevno pomanjkljivo obračunsko metodo davka na dodano vrednost.

50. Glede na ustaljeno sodno prakso je predmet postopka kršitve Pogodbe omejen s predhodnim postopkom, tako da je tožbo glede na vsebino obrazloženega mnenja mogoče omejiti, ni pa je več mogoče razširiti.(12) Ni pa dopustno v odgovoru na tožbo navajati novih tožbenih razlogov.

51. V bistvu je Komisija med celotnim predhodnim in sodnim postopkom očitala, da provizija dražilca ni obdavčena po splošni davčni stopnji, čeprav pomeni ta dajatev dobavo na ozemlju države. Druga plat iste medalje je, če Komisija zahteva, da se nižja davčna stopnja za uvoz umetniških predmetov uporabi le za dražbeno ceno brez marže dražilca.(13)

52. V odgovoru Komisija nasprotuje vladi Združenega kraljestva, da njeno pravno stališče vodi do dvojnega obdavčenja marže, in sicer enkrat v okviru obračuna davka na dodano vrednost od uvoza in drugič kot protivrednost za dobavo na ozemlju države. V zvezi s tem pojasnjuje le to, kar je razvidno že iz njenega dosedanjega izvajanja, in sicer da zahteva razdelitev osnove za odmero davka na dva dela, pri čemer se za vsak del posebej uporabi drugačna davčna stopnja. Ni razvidno, v kolikšni meri naj bi bila ta obrazložitev v nasprotju s prejšnjo argumentacijo.

53. Posledično se ugovor vlade Združenega kraljestva, da je Komisija med postopkom spremenila svoje stališče in navajala nove tožbene razloge, zavrne.

C – Utemeljenost

54. Razlog obravnavanega pravnega spora je predvsem nejasnost razsežnosti posebnega režima za umetniške predmete, ki se začasno uvozijo zaradi prodaje na dražbi. Ta posebni režim je najprej treba kratko pojasniti.

1. Poseben režim za umetniške predmete, ki se uvozijo zaradi prodaje na dražbi

55. Pravni režim davka na dodano vrednost, ki ga uvaja Šesta direktiva za umetniške predmete, ki se uvozijo zaradi prodaje na dražbi, ima v treh pogledih naravo izjeme.

56. Prvič, lahko države članice blago, ki je prineseno v območje Skupnosti v skladu s členom 16(1)E Šeste direktive, oprostiti davka na dodano vrednost, ki bi ga bilo po členu 2(2), v povezavi s členom 7, treba plačati ob uvozu. Pravno obravnavanje davka na dodano vrednost se pri tem navezuje na carinski režim uvoza za začasno rabo.

57. Vzrok za oprostitev carine in davka na dodano vrednost je ta, da pred prodajo na dražbi še ni popolnoma jasno, ali bodo umetniški predmeti ostali v Skupnosti oziroma ali se bodo ponovno izvozili v tretje države. Pri ponovnem izvozu mora biti začasni uvoz oproščen dajatev, zato da se dražbe v Skupnosti ne podražijo in da to ne oslabi gospodarske privlačnosti evropskih lokacij v mednarodni konkurenci.

58. Druga posebnost ureditve se pokaže, ko umetniški predmeti carinskega in davčnega prostora Skupnosti po prodaji na dražbi ne zapustijo, temveč se dokončno uvozijo v Skupnost. V tem primeru se v skladu s členom 12(3)(a) in (c) Šeste direktive uporabi nižja davčna stopnja. V državah članicah, v katerih – kot v Združenem kraljestvu – na presežni dan 1. januarja 1993 za uvoz umetniških predmetov ni bila uveljavljena nižja davčna stopnja, se enak rezultat doseže s fiktivnim zmanjšanjem davčne osnove po členu 11B(6) Šeste direktive.

59. Končno, omogoča tretjič člen 26a Šeste direktive državam članicam, da pri trgovanju (tudi v smislu prodaje na dražbi) z rabljenim blagom, umetniškimi predmeti, zbirkami in s starinami obdavčijo samo maržo preprodajalca oz. dražilca. Pri tem ostane vrednost predmeta oproščena davkov. Vsak predmet je bil namreč ob prvotni pridobitvi s strani končnega uporabnika že enkrat obdavčen. Brez sistema obdavčitve marž bi obstajala nevarnost dvojnega obdavčenja, če bi bil isti predmet, potem ko ga bi končni uporabnik pridobil in uporabil, ponovno vnesen nazaj v gospodarski cikel in bi ga še enkrat prodajal zavezanec za plačilo davka.(14)

60. Stranki se na koncu strinjata v tem, da sistem obdavčenja marž v obravnavanem primeru ne predstavlja težav. Za vlado Združenega kraljestva že zato ne, ker po njenem mnenju ne gre za dobavo na ozemlju države, v kateri bi bilo treba marže obdavčiti. Tudi če je Komisija na tej točki drugačnega mnenja, vendarle meni, da uporaba člena 26a Šeste direktive ni problematična.

2. Pregled kritiziranih predpisov

61. Stranki se v bistvu ne strinjata glede vprašanja, ali je maržo dražilca pri prodaji na dražbi umetniških predmetov, medtem ko so ti še pod režimom uvoza za začasno rabo, treba obdavčiti kot dobavo na ozemlju države po splošni davčni stopnji. Komisija postavlja pri tem v ospredje kršitev člena 16(1) Šeste direktive.

62. Poleg tega uveljavlja tudi kršitev členov 2(1), 5(4)(c) in 12(3) Šeste direktive. Pred

podrobnejšo raziskavo, ali je sporna praksa obdavčevanja v nasprotju s členom 16(1), je treba v obravnavanem pravnem sporu obravnavati pomen preostalih upoštevni predpisov.

– člen 2(1) Šeste direktive

63. Po členu 2(1) Šeste direktive so dobave blaga, ki jih davčni zavezanec kot tak opravi na ozemlju države, predmet davka na dodano vrednost. Člen 3(2) Šeste direktive natančneje pojasnjuje, kaj je treba razumeti pod „ozemlje države“, in sicer še posebej teritorij držav članic, na katerem velja tudi Pogodba ES. Glede na pomen besed tega predpisa je mogoče pritrditi, da gre za dobavo na ozemlju države, ker se umetniški predmeti v času prodaje na dražbi fizično nahajajo v Skupnosti.

64. Pri tem daje dražilca po členu 14(1)(i) Šeste direktive ne bi bila oproščena plačila davka. Oprostitev se namreč navezuje na opravljanje storitev, ki se nanašajo na uvoz blaga in je njihova vrednost del davčne osnove po členu 11B(3)(b) Šeste direktive. Pomisliti bi bilo mogoče na potek uvoznih formalnosti. Vendar prireditelj prodaje na dražbi ni neposredno povezana z uvozom, ampak z dobavo.

65. Dvom, da gre za dobavo na ozemlju države, obstaja zato, ker se blago sicer nahaja v Skupnosti, *de jure* pa med prodajo na dražbi še ni predmet (dokončnega) uvoza. To razhajanje dejanskega in (carinsko)pravnega položaja je mogoče na podlagi posebnega režima uvoza za začasno rabo.

66. Kakšni so učinki uporabe tega posebnega carinskega režima na obračun davka na dodano vrednost, je sklepno urejeno v posebni določbi člena 16. V tej določbi je po eni strani določeno, da zato, ker ni prišlo do dokončnega uvoza, ne moremo govoriti o dobavi na ozemlju države. Po drugi strani pa se v njej zahteva, da so transakcije med začasnim uvoznim režimom izenačene s transakcijami na ozemlju države. Ali je podana kršitev člena 2(1) Šeste direktive, je končno odvisno od pogojev, ki so za to izenačenje določene v členu 16.

– člen 5(4)(c) Šeste direktive

67. Tudi kršitev člena 5(4)(c) Šeste direktive ni mogoče ugotoviti ločeno od člena 16. V členu 5(4)(c) je določeno, da se dejanska izročitev blaga s strani komitenta komisionarju in nadaljnja izročitev tega pridobitelju obravnava vedno kot dobava v smislu Direktive.

68. Pogoji, da gre za transakcijo, ki se obdavči po členu 5, pa je, da je sploh mogoča uporaba Šeste direktive po njenem členu 2(1), ker je opravljena dobava na ozemlju države. To je odvisno – kot že rečeno – od tega, katere pravne posledice za davek na dodano vrednost izhajajo iz uporabe postopka uvoza za začasno rabo na podlagi člena 16.

– člen 12(3) Šeste direktive

69. V členu 12(3) Šeste direktive je določena najnižja osnovna stopnja davka na dodano vrednost, ki se uporabi ter vsebuje natančnejše določbe o višini in pogojih uporabe nižjih davčnih stopenj. Komisija je ta predpis navedla, ker v Združenem kraljestvu provizija dražilca v obravnavanih okoliščinah domnevno ni podvržena osnovni davčni stopnji.

70. K temu je mogoče že na tem mestu ugotoviti, da ta ožitek ni upravičen. Sicer drži, da se za vrednost uvoza, vključno s provizijo dražilca, uporabi le efektivna davčna stopnja 5 %. Vendar je ta rezultat dosežen s fiktivnim zmanjšanjem osnove za odmero po členu 11B(6) Šeste direktive. Od te popravljene osnove za odmero davka se nato davek na dodano vrednost obračuna v višini osnovne in ne v višini nižje davčne stopnje.

71. Vendar lahko v vsakem primeru obstaja dvom, ali ne bi Združeno kraljestvo glede dajatve dražilca na podlagi člena 11A(1)(a) Šeste direktive moralo kot osnovo za odmero davka upoštevati celotno vrednost nasprotno dajatve, ne da bi nanjo razširilo korekturni mehanizem člena 11B(6) Šeste direktive za uvoz umetniških predmetov. Ker pa Komisija ni uveljavljala kršitve člena 11 Šeste direktive, se ni treba spuščati v mogočo kršitev te določbe.

3. Kršitev člena 16(1) Šeste direktive

72. V členu 16(1) Šeste direktive je predpisano, da lahko države članice transakcije z blagom, ki je predmet začasnega uvoza, oprostitjo plačila davka na dodano vrednost. Pri tem mora biti zagotovljeno, da se pri kasnejšem prenehanju posebnega režima in pri dokončnem uvozu davek na dodano vrednost obračuna v enakem obsegu kot na ozemlju države obdavčenih transakcij.

73. Po mnenju Komisije ta pogoj pri obdavčevanju v Združenem kraljestvu ni izpolnjen. To tezo Komisija dokazuje s primerjalno obravnavo, kot se zahteva v členu 16(1). Prodajo umetniških predmetov na dražbi, ki se najprej uvozijo začasno in šele nato dokončno, Komisija primerja z naslednjim primerom: umetniški predmeti postanejo takoj predmet dokončnega uvoza in s tem prodaje na dražbi na ozemlju države, ko se na tem ozemlju dajo v prosti promet.

74. V primeru, ki je dan za primerjavo, se najprej obračuna davek na dodano vrednost od uvoza po efektivni davčni stopnji 5 %. Potem pa davek na oddano vrednost od dobave, ki jo opravi dražilec, pri čemer je njegova marža osnova za odmero v skladu s členom 26a Šeste direktive. Marža bi morala biti obdavčena po osnovni davčni stopnji davka na dodano vrednost 17,5 %. V Združenem kraljestvu praksa obdavčenja umetniških predmetov, ki se najprej uvozijo začasno, nato se prodajo na dražbi in na koncu dokončno uvozijo, ne vodi do enakega zneska davka kot v primeru, ki je dan za primerjavo, kajti marža dražilca je na podlagi te prakse obdavčena le po efektivni davčni stopnji 5 %.

75. Da bi bila obdavčitev v obeh primerih enaka, je treba po mnenju Komisije ravnati kot sledi: osnova za odmero davka (dražbena cena) se razdeli na dva sestavna dela: na maržo dražilca, ki se obdavči po osnovni davčni stopnji, in na ceno brez marže, ki ustreza vrednosti uvoza. Le za to fiktivno vrednost uvoza se uporabi nižja stopnja 5 %.

76. Proti temu mnenju Komisije je vlada Združenega kraljestva vložila vrsto ugovorov, ki so obravnavani v nadaljevanju.

– Fakultativnost posebnega režima

77. Najprej se vlada Združenega kraljestva sklicuje na fakultativno naravo prvega dela člena 16(1), ki državam članicam omogoča, da sprejmejo posebne ukrepe za oprostitev zadevnih transakcij. Glede na prejšnje besedilo člena 16(15) je bila britanska praksa obravnavana kot dopusten poseben ukrep v tem smislu. Manjša sprememba besedila člena 16 z Direktivo 95/7(16) ni pri tem ničesar spremenila.

78. Sicer je pomembno, da člen 16 ni kogentne narave, kolikor državam članicam daje na izbiro, sprejemati posebne ukrepe glede stvari, ki so predmet postopkov začasnega uvoza.

Uporaba izraza posebni ukrepi pri tem tudi jasno kaže, da člen 16 države članice pooblašča za odstopanje od splošnih pravil Šeste direktive.

79. Če država članica to možnost uporabi, pa se mora držati kognitivnih zahtev, ki so v členu 16 določene za oblikovanje posebnih ukrepov, kot je pravilno odgovorila Komisija. To je še posebej dolžnost, da se stvari po koncu posebnega režima obdavčijo v enakem obsegu kot ustrezne transakcije na ozemlju države.

80. Ni razvidno, v kolikšni meri naj bi bila britanska praksa glede na prejšnje besedilo člena 16 Šeste direktive dopustnejša kot glede na njegovo zdajšnje besedilo. Nazadnje lahko tega ne upoštevamo, saj je treba v začetnem postopku ravnati glede na obstoječi pravni položaj.

– Določitev osnove za odmero in preprečevanje dvojnega obdavčenja

81. V nadaljevanju vlada Združenega kraljestva poudarja, da so s členom 16(1), zadnji pododstavek, Šeste direktive države članice zavezane sprejeti ukrepe za preprečitev dvojnega obdavčenja, ko stvari zapustijo režim začasnega uvoza in postanejo predmet dokončnega uvoza. Ker je marža dražilca v skladu s členom 11B(1) Šeste direktive v povezavi s členom 29 Carinskega zakonika del vrednosti uvoza, je treba od te vrednosti obračunati davek na dodano vrednost od uvoza. Dodatna obremenitev marže kot dobave na ozemlju države ni združljiva s prepovedjo dvojnega obdavčenja.

82. Vlada Združenega kraljestva upravičeno pravi, da države članice pri oblikovanju posebnih ukrepov zavezuje prepoved dvojnega obdavčenja v členu 16(1), zadnji pododstavek. Pravilno je tudi, da je provizija, ki jo plača prodajalec (*seller's commission*) v vsakem primeru del carinske vrednosti po členu 29 Carinskega zakonika. V skladu s členom 582(1) Carinske izvedbene uredbe je za carinski dolg namreč merodajna osnova za odmero v času sprostitve v prosti promet. V tem trenutku je transakcijska vrednost, ki se uporabi na podlagi člena 29 Carinskega zakonika, določena. Vključuje provizijo, ki jo plača prodajalec.

83. Ni pa jasna umestitev pribitka, ki ga plača kupec (*buyer's premium*). Pri tem bi lahko šlo za nakupno provizijo v smislu člena 32(1)(a)(i) in (4), kot tudi členov 33(1)(e) Carinskega zakonika, ki ni del carinske vrednosti. Tako bi bilo, če bi bil pribitek mišljen kot plačilo pridobitelja za dajatev v korist dražilca. To je podprto predvsem z dejstvom, da je v britanski teoriji dražilec obravnavan tudi kot pooblaščenec pridobitelja.⁽¹⁷⁾ Vendar vlada Združenega kraljestva prereka, da je pribitek nakupna provizija v carinskopravnem smislu.

84. Vprašanje umestitve pribitka lahko ostane odprto, če se carinska vrednost, drugače kot v členu 11B(1) Šeste direktive, v obravnavanem primeru ne uporablja neomejeno za določitev davka na dodano vrednost od carinske vrednosti. Napotilo člena 11B(1) Šeste direktive na carinsko vrednost kot osnovo za odmero davka od vrednosti uvoza ne more biti predmet razlage ločeno od člena 16(1) te direktive. Kolikor iz te posebne določbe za začasni režim uvoza izhaja drugačna osnova za odmero davka na dodano vrednost od uvoza, ima taka ureditev prednost.

85. Po členu 16 je treba doseči dva cilja: prvi, če se umetniški predmet uvozi pozneje, mora biti uporaba začasnega uvoznega režima v davkopravnem smislu nevtralna. To se zagotovi s (kasnejšim) izenačenjem s transakcijami na ozemlju države. Drugi, velja preprečevanje dvojnega obdavčenja. Kratko povzeto bi se lahko tudi reklo, da uporaba postopka začasnega uvoza ne sme voditi niti do ugodnejšega niti do slabšega obravnavanja v primerjavi z neposrednim uvozom brez vmesne vključitve začasnega režima.

86. Z metodo, ki jo uporablja Združeno kraljestvo, se doseže samo drugi cilj. Prvi se zgreši. Kajti medtem ko bi bila marža dražilca pri blagu, ki se nahaja v prostem prometu, obdavčena po

osnovni stopnji, je stopnja davka na dodano vrednost po britanskem modelu pri prodaji na dražbi umetniških predmetov v začasnem uvoznem režimu le 5 %. Tako vodi poseben režim, ki ga uporablja Združeno kraljestvo, skupno do ugodnejšega obdavčenja. Z drugimi besedami, davke je mogoče prihraniti, če se umetniški predmet najprej začasno uvozi in proda na dražbi, kot če se takoj dokončno uvozi in šele nato proda na dražbi. Ravno ta uinek pa mora biti po členu 16(1) Šeste direktive izključen.

87. Mnenje, ki ga zastopa Komisija, zagotavlja dosego obeh ciljev. Z razdelitvijo osnove za odmero na dva dela in uporabo različnih davčnih osnov za ta dva dela je izenačenje z dobavo na ozemlju države po uvozu v veliki meri doseženo in dvojno obdavčenje izključeno.

88. Metoda, ki jo zahteva Komisija, pa vendarle ni v skladu s pravili za določitev vrednosti uvoza po členu 11B(1) Šeste direktive. Ta posebej zahteva, da je treba za odmero davka na dodano vrednost odločilno carinskopravno enotno transakcijsko vrednost razdeliti na dva sestavna dela. Ni razvidna nobena druga pot, kako bi bilo lahko ciljem člena 16(1) Šeste direktive zadošeno drugače. Končno je ta netipična metoda izražena davka na dodano vrednost edini mogoč odgovor na netipični položaj, ki izhaja iz odloga obveznosti davka na dodano vrednost med začasnim uvozom.

89. V preostalem ta metoda omejuje razsežnost posebnih postopkov za umetniške predmete in s tem prispeva k prikazani naravi izjeme tega urejanja. Efektivno nižja stopnja uvoznega davka se posebej ne uporabi za dodano vrednost, ki je umetniškemu predmetu dodana z dajatvijo dražilca, sicer pred dokončnim uvozom, ampak že na območju Skupnosti. Veliko bolj je njena uporaba omejena na (fiktivno) vrednost, ki jo je imela stvar pri prehodu meje.

– Učinki na konkurenco

90. Vlada Združenega kraljestva se ne strinja z očitki Komisije, da britanska praksa ustvarja konkurenčne prednosti domašim dražbenim hišam. Ostale države članice lahko prosto uporabljajo podobno ureditev. V primerjavi obdavčitve transakcij z umetniškimi predmeti, ki se začasno uvozijo in prodajo na dražbi z ustreznimi transakcijami prodaj na dražbi na ozemlju države, so zadnje celo ugodneje obravnavane. V tem primeru je z davkom na dodano vrednost obdavčena le marža, medtem ko vrednost predmeta praviloma ni obdavčena. Pri uvoženih umetniških delih je treba temu nasprotno obdavčiti tudi samo vrednost, čeprav z (efektivno) nižjo stopnjo.

91. Posebne predpise člena 16 Šeste direktive lahko dejansko sprejemajo vse države članice. Vendar veljajo pri tem za vse države članice isti pogoji, še posebej načelo davčne nevtralnosti oprostitve v korist umetniškim predmetom, ki se začasno uvozijo. Če država članica ugodneje obravnava transakcije prodaj na dražbi takih predmetov v nasprotju s členom 16, je dražbenim hišam, s sedežem v tej državi članici, omogočena protipravna konkurenčna prednost. Te prednosti ostale države članice ne morejo priznati, ne da ne bi tudi same kršile prava Skupnosti.

92. Dejstvo, da je po členu 26aC v Združenem kraljestvu davku na dodano vrednost od prodaje na dražbi umetniških predmetov na ozemlju države podvržena le marža, ne upravičuje britanske prakse obdavčevanja v zvezi s prodajo na dražbi umetniških predmetov, ki se začasno uvozijo. Cilj člena 16(1) ni garancija enake davčne obremenitve umetniških predmetov, ki se uvozijo iz tretjih držav, in umetniških predmetov, ki so na ozemlju države. Vlada Združenega kraljestva primerja na tem mestu dvojne neprimerljivih okoliščin.

93. Namen člena 16 je bolj, da pri uporabi postopka začasnega uvoza ne pride do nobene druge davčne obremenitve, kot kadar se predmet uvozi neposredno, se pravi brez vmesne vključitve začasnega režima. Ta cilj v veliki meri s svojo metodo doseže Komisija.

94. Med obdavčitvama lahko v obeh primerih pride do manjših razlik. Če dražbena hiša namreč že pred prodajo na dražbi in ne šele po koncu te dokončno uvozi umetniški predmet, se za določitev osnove za odmero davka na dodano vrednost od uvoza ne more poseči po vrednosti transakcije (brez marže dražilca). Kajti ta vrednost je znana šele po dodelitvi. Namesto tega je treba pri določitvi vrednosti uvoza ravnati po zadnji metodi, ki je predvidena v členu 31 Carinskega zakonika. S tem ni zagotovljeno, da je podlaga v obeh primerih popolnoma enako visoka osnova za odmero davka. Teh razlik, do katerih lahko pride pri obdavčenju, vendarle ni mogoče preprečiti.

– Pomanjkanje predvidljivosti dolgovanega davka na dodano vrednost

95. Na ustni obravnavi se je zastopnik Združenega kraljestva končno skliceval še na to, da pridobitelj po obračunski metodi Komisije pri oddaji svoje ponudbe ne more predvideti davčne obremenitve.

96. Dejansko je višina prodajalčeve provizije pogosto obravnavana zaupno. Zdi se, da je pri nekaterih dražbenih hišah še posebej odvisna od tega, kako visoke so skupne transakcije dobavitelja. Pridobitelj tako ne ve natanko, kako visok je delež provizije v dražbeni ceni in kateri znesek je pri tem podvržen višji osnovni davčni stopnji.

97. Enak problem obstaja tudi povsem splošno pri obdavčenju marže. Kajti tudi če se uvozni davek na dodano vrednost ne obračuna, kupec brez višine prodajalčeve provizije ne more vedeti, koliko bo znašal davek na dodano vrednost. Ta navedba tako ne more postaviti pod vprašaj obdavčitve marže po splošni stopnji, ki jo zahteva Komisija.

98. Komisija je tako dokazala, da je praksa obdavčevanja Združenega kraljestva v zvezi s prodajo umetniških predmetov, ki se začasno uvozijo, na dražbi v svojem imenu v nasprotju s členom 16(1) Šeste direktive. Ker se v tej določbi zahteva, naj se marža dražilca obravnava enako kot dobava na ozemlju države, je hkrati podana kršitev členov 2(1) in 5(4)(c) Šeste direktive.

99. Kršitev člena 12(3) Šeste direktive v nasprotju s tem ni podana, ker v Združenem kraljestvu – vsaj formalno – niso bile uporabljene nižje davčne stopnje za sporne transakcije, ampak je bilo zmanjšanje doseženo s pomočjo popravka osnove za odmero po členu 11B(6) Šeste direktive. Zavrnitev tega dela tožbe je vsekakor le podrejene pomembnosti, saj je uporaba napačne davčne stopnje oz. nepravilne določitve osnove za odmero davka končno posledica nepravilne uporabe člena 16(1) Šeste direktive.

VI – Stroški

100. Po členu 69(2) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija to ustrezno predlagala in Združeno kraljestvo z navedbami skoraj v celoti ni uspelo, se mu naloži plačilo stroškov.

VII – Predlog

101. Sklepno predlagam Sodišču, naj odloči:

1. Združeno Kraljestvo je kršilo svoje obveznosti iz členov 2(1), 5(4)(c) in 16(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), s tem da je za provizijo, ki se plača dražilcem pri prodaji umetniških predmetov, starin in zbirk, ki so bili predmet uvoza za začasno rabo, na dražbi v svojem imenu, uporabilo nižjo stopnjo davka na dodano vrednost.

2. V preostalem se tožba zavrne.
3. Združeno kraljestvo nosi stroške postopka.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Po poročilu Komisije iz leta 1999 se tam opravi 50 % vseh transakcij na območju Skupnosti. Če se upoštevajo le transakcije na dražbah z umetninami, znaša britanski delež celo blizu 60 % (primerjaj Poročilo Komisije Svetu z dne 28. aprila 1999 o učinkih Direktive Sveta 94/5/ES na konkurenčnost trga umetnin Skupnosti v primerjavi s trgi umetnin tretjih držav, COM(1999) 185 konč., str. 6 in naslednja).

3 – UL L 145, str. 1.

4 – Člen 28c je bil sprejet z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje (UL L 102, str. 18).

5 – Sprejet z Direktivo Sveta 94/5/ES z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL L 60, str. 16).

6 – Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o Carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 302, str. 1).

7 – Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 z dne 2. julija 1993 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o Carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 253, str. 1), kot je bila spremenjena z Uredbo Komisije (ES) št. 993/2001 z dne 4. maja 2001 (UL L 141, str. 1).

8 – Glej pojasnila v: HM Customs and Exercise, Notice 718, Margin schemes for second-hand goods, works of art, antiques and collectors' items (maj 2003) (www.hmce.gov.uk).

9 – Primerjaj *Chitty on Contract*, II. del, (Beale in drugi izdajatelji), 99. izdaja, London 2004, 31-014; Beatson, *Anson's Law of Contract*, 28. izdaja, Oxford 2002, str. 672.

10 – Ta izraz je v obravnavanem kontekstu nekoliko zavajajoč. Prodaja za uvoz v Skupnost je običajno podana, ko se blago proda v tretji državi za izvoz v Skupnost. Združeno kraljestvo uporablja ta izraz tudi na tem mestu, ker blago v času prodaje še ni dokončno predmet uvoza. Vsekakor pa se ne nahaja več na območju tretje države, iz katere bi ga še bilo mogoče izvoziti.

11 – Sodbe z dne 20. marca 1997 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-96/95, Recueil, str. I-1653, točka 23); z dne 10. maja 2001 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-152/98, Recueil, str. I-3463, točka 23) in z dne 24. junija 2004 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-350/02, ZOdl., str. I-6213, točka 20).

12 – Glej dokaze v opombi 11.

13 – Vsekakor stališče Komisije v zvezi z vprašanjem, v kolikšni meri je marža dražilca del carinske vrednosti, ni povsem jasno. Primerjaj točko 41 besedila tožbe: „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 – Primerjaj navedbe Komisije v njenem predlogu Direktive 94/5, COM(88) 846 kon?., str. 3. S to problematiko se je Sodiš?e ukvarjalo že v sodbi z dne 10. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nizozemski (16/84, Recueil, str. 2355, to?ka 14 in naslednje).

15 – V prejšnji razli?ici se je ?len 16(1) glasil: „Brez poseganja v druge dolo?be Skupnosti lahko države ?lanice s pogojem posvetovanj iz ?lena 29, ?e transakcije niso namenjene za kon?no porabo in/ali potrošnjo in je znesek davka na dodano vrednost, obra?unan ob sprostitvi za doma?o porabo, enak znesku davka, ki bi bil obra?unan, ?e bi bila vsaka taka transakcija obdav?ena pri uvozu ali na ozemlju države, sprejmejo posebne ukrepe, s katerimi so oproš?ene pla?ila davka na dodano vrednost vse ali nekatere od naslednjih transakcij.“

16 – Navedeno v opombi 4.

17 – Glej zgoraj navedeno to?ko 23.