YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

9 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-305/03,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 16.7.2003,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään C. Jackson ja R. Caudwell, avustajanaan N. Paines, QC, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.12.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.2.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY

(EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/49/EY (EYVL L 139, s. 27; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan, 12 artiklan 3 kohdan ja 16 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut arvonlisäveron alennettua verokantaa väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä maahantuotujen taide-, keräily- ja antiikkiesineiden (jäljempänä taide-esineiden) huutokaupalla myynnistä huutokaupanpitäjille maksettaviin provisioihin.

2 Nyt käsiteltävänä oleva kanne koskee täsmällisemmin sitä, miten sellaisten taide-esineiden huutokauppaan sovellettavaa arvonlisäveroa on arvioitava, jotka toimitetaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä ja tuodaan myynnin jälkeen yhteisön alueelle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

Kuudes arvonlisäverodirektiivi

3 Direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

4 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaan saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös

"c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella".

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1, 3 ja 6 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Veron peruste muodostuu myös 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen tavaroiden maahantuonnissa, voimassa olevissa yhteisön säännöksissä tullausarvoksi määritellystä arvosta.

— —

3. Veron peruste sisältää seuraavat erät, jos niitä ei ole ennestään sisällytetty siihen:

a) tuontimaan ulkopuolelle sekä maahantuonnin perusteella kannettavat verot, tullit ja muut maksut, lukuun ottamatta kannettavaa arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset, jotka kertyvät tavaroiden määrämaan alueella sijaitsevaan ensimmäiseen määräpaikkaan saakka.

'Ensimmäisellä määräpaikalla' tarkoitetaan paikkaa, joka mainitaan rahtikirjassa tai muussa kuljetusasiakirjassa, johon tavaroiden maahantuonti tuontimaahan perustuu. Jollei tällaista mainintaa ole, ensimmäisenä määräpaikkana on pidettävä paikkaa, jossa kuormaa ensimmäistä kertaa puretaan kyseisessä maassa.

Veron perusteeseen sisällytetään myös edellä tarkoitetut sivukustannukset myös silloin, kun ne johtuvat kuljetuksesta toiseen yhteisössä sijaitsevaan määräpaikkaan, jos tämä paikka on tiedossa silloin, kun verotettava tapahtuma toteutuu.

— —

6. Poiketen siitä, mitä 1–4 kohdassa säädetään, ne jäsenvaltiot, jotka eivät 1 päivänä tammikuuta 1993 ole käyttäneet 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan mukaista mahdollisuutta, voivat säätää, että 26 a artiklan A osaston a, b ja c alakohdassa määriteltyjen taide-esineiden — — tuonnissa veron peruste on yhtä suuri kuin 1–4 kohdan mukaisesti vahvistetun määrän murto-osa.

Tämä murto-osa vahvistetaan siten, että näin tuonnista maksettava arvonlisävero on joka tapauksessa vähintään 5 prosenttia edellä 1–4 kohdan mukaisesti vahvistetusta määrästä."

6 Kyseisen direktiivin 12 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"a) Kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. Tämän prosenttiosuuden on 1 päivästä tammikuuta 1999 31 päivään joulukuuta 2000 oltava vähintään 15 prosenttia.

— —

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.

— —

c) Jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden a alakohdan kolmannen alakohdan säännösten mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös 26 a artiklan A osaston a, b ja c alakohdassa tarkoitettuun taide-esineiden — — tuontiin.

— —"

7 Tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava maahantuonnin yhteydessä verosta muun muassa

"i) maahantuonnin yhteydessä palvelujen suoritukset, joiden arvo 11 artiklan B kohdan 3 alakohdan b alakohdan mukaan on sisällytettävä veron perusteeseen".

8 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa, sellaisena kuin se on saman direktiivin 28 c artiklan mukaan, säädetään joitakin verosta vapauttamisia kansainvälisen tavaraliikenteen yhteydessä, ja sen 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Rajoittamatta muiden yhteisön verosäännösten soveltamista, jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklassa säädetyistä neuvotteluista muuta johdu, toteuttaa erityistoimenpiteitä kaikkien tai joidenkin seuraavien liiketoimien vapauttamiseksi verosta, edellyttäen, että mainitut liiketoimet eivät liity loppukäyttöön ja/tai -kulutukseen ja jos menettelyjen tai tilanteiden, joihin viitataan A–E jaksossa, päättyessä maksettava arvonlisäveromäärä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella:

— —

E. Toimitukset:

— jotka koskevat 7 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja tavaroita, jotka on edelleen kokonaan vapautettu tuontiverosta väliaikaisen tuonnin yhteydessä tai jotka ovat ulkoisten passitusmenettelyjen alaisia,

— —

sekä tällaisiin toimituksiin liittyvät palvelut.

Poiketen siitä, mitä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, velvollinen maksamaan ensimmäisen alakohdan mukaisen veron on se henkilö, jonka toiminnan tuloksena tavarat eivät enää ole tässä kohdassa lueteltujen menettelyjen tai tilanteiden alaisia.

Kun tavaroiden poistaminen tässä kohdassa tarkoitettujen menettelyjen tai tilanteiden alaisuudesta aiheuttaa 7 artiklan 3 kohdan mukaisen tuonnin, on tuontijäsenvaltion toteutettava tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi maassa.

— —"

9 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta 14 päivänä helmikuuta 1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16), joka jäsenvaltioiden oli saatettava osaksi kansallisia oikeusjärjestyksiä ennen 1.1.1995, lisättiin kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin 26 a artikla. Tässä säännöksessä, jonka otsikko on "käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt", säädetään seuraavaa:

"*A. Määritelmät*

Tässä artiklassa tarkoitetaan, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista:

— —

e) 'verovelvollisella jälleenmyyjällä' verovelvollista, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita ja/tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko hän omissa nimissään taikka osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella;

f) 'julkisen huutokaupan toimittajalla' kaikkia niitä verovelvollisia, jotka taloudellisen toimintansa rajoissa tarjoavat tavaroita myytäväksi julkisella huutokaupalla tarkoituksenaan myydä ne eniten tarjoavalle;

g) 'julkisen huutokaupan toimittajan päämiehellä' kaikkia niitä henkilöitä, jotka siirtävät tavaroita julkisen huutokaupan pitäjän haltuun myyntiprovisiota koskevalla sopimuksella seuraavien edellytysten mukaisesti:

— julkisen huutokaupan toimittaja tarjoaa myytävää tavaraa omissa nimissään, mutta päämiehensä lukuun,

— julkisen huutokaupan toimittaja luovuttaa tavarat omissa nimissään, mutta päämiehensä lukuun julkisessa huutokaupassa eniten tarjoavalle.

— —

C. Julkisen huutokaupan erityisjärjestelyt

1. Poiketen siitä, mitä B osastossa säädetään, jäsenvaltiot voivat määrätä seuraavien säännösten mukaisesti veron perusteen sellaisille käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luovutukselle, jonka suorittaa julkisen huutokaupan toimittaja omissa nimissään julkiseen huutokauppaan perustuvan myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella ja joka toimii:

— —

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksen veron peruste muodostuu 4 kohdan mukaisesti julkisen huutokaupan toimittajan ostajalta laskuttamasta kokonaismäärästä, josta vähennetään:

— julkisen huutokaupan toimittajan päämiehelleen 3 kohdan mukaisesti maksama tai maksettavaksi määrätty nettosumma,

ja

— julkisen huutokaupan toimittajan luovutuksista suoritettava veron määrä.

3. Julkisen huutokaupan toimittajan päämiehelleen maksama tai maksettavaksi määrätty nettosumma on yhtä suuri kuin:

— julkisessa huutokaupassa saatu tavaroiden hinnan

ja

— julkisen huutokaupan toimittajan päämieheltään myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella saaman tai saatavan provision määrän välinen ero.

— —

7. Tavaroiden luovutus julkisen huutokaupan verovelvolliselle toimittajalle katsotaan suoritetuksi sillä hetkellä, kun näiden tavaroiden myynti julkisessa huutokaupassa on suoritettu.

— —"

10 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 1 a kohdassa, jonka sanamuoto on peräisin direktiivistä 94/5, täsmennetään, että Yhdistynyt kuningaskunta voi 30.6.1999 asti

soveltaa taide-esineiden maahantuontiin alennettua verokantaa, jonka suuruuden on oltava vähintään 2,5 prosenttia. Tästä päivästä alkaen tällä jäsenvaltiolla oli velvollisuus soveltaa näihin maahantuonteihin yleistä verokantaa tai kuudennen direktiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdassa tarkoitetun poikkeuksen nojalla alennettua verokantaa, jonka suuruuden on oltava vähintään 5 prosenttia.

Tullikoodeksi

11 Yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi) 29 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

"1. Maahan tuotujen tavaroiden tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, tapauksen mukaan 32 ja 33 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen, — —:

— —

3. a) Tosiasiallisesti maksettu tai maksettava hinta on ostajan maahan tuoduista tavaroista myyjälle tai tämän hyväksi suorittama taikka suoritettava kokonaismaksu, ja siihen sisältyvät kaikki maahan tuotuja tavaroita koskevat maksut, jotka ostaja on suorittanut tai tämän on suoritettava myyjälle maahan tuotujen tavaroiden myynnin edellytyksenä tai kolmannelle myyjän velvollisuuden täyttämiseksi.

— —"

12 Tullikoodeksin soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä säädetään tietyistä asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2.7.1993 annetussa komission asetuksessa (ETY) N:o 2454/93 (EYVL L 253, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 4.5.2001 annetulla komission asetuksella (EY) N:o 993/2001 (EYVL L 141, s. 1). Tämän asetuksen esillä olevan asian kannalta merkitykselliset säännökset ovat seuraavat:

"576 artikla

— —

3. Maahantuonti tuontitullitta on myönnettävä seuraaville:

a) direktiivin [77/388/ETY] liitteessä I määritellyille taide-esineille — —, kun ne tuodaan maahan näytteille asetettaviksi niiden mahdollista myyntiä varten;

b) muille kuin juuri valmistetuille tavaroille, kun ne tuodaan maahan huutokauppattaviksi.

— —"

"582 artikla

1. Kun 576 artiklan mukaisesti menettelyyn asetettuihin tavaroihin liittyvä menettely päätetään luovuttamalla ne vapaaseen liikkeeseen, tullivelan määrä on määritettävä niitä perusteita käyttäen, joita näihin tavaroihin sovelletaan vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskevan ilmoituksen vastaanottohetkellä.

— —"

Kansallinen lainsäädäntö

13 Asiaan liittyvistä asiakirjoista käy ilmi, että arvonlisäverosta (erityissäännökset) 10.5.1995 annetun asetuksen (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — S.I. 1995/1268), joka tuli voimaan 1.6.1995 ja jolla direktiivi 94/5 saatettiin osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan kansallista oikeusjärjestystä, 12 §:ssä säädetään, että taide-esineiden luovutukseen, jonka suorittaa julkisen huutokaupan toimittaja, sovelletaan voittomarginaaliin perustuvaa järjestelmää.

14 Arvonlisäverosta (liiketoimien kohtelu) 30.3.1995 annetun asetuksen (Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (S.I. 1995/958)) 3 §:ssä säädetään, että jälleenmyyntiä varten maahantuodun taide-esineen omistusoikeuden siirtoa, joka tapahtuu silloin, kun tämä esine on vielä väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä ja vapautettu kokonaan tuontimaksuista tullikoodeksin asian kannalta merkityksellisten säännösten mukaisesti, ei ole pidettävä tavaran luovutuksena eikä palvelun suorituksena.

Tosiseikat ja oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

15 Yhdistyneessä kuningaskunnassa taide-esineet maahantuodaan mahdollista huutokauppaamista varten väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä, jossa ne vapautetaan kaikista tuontimaksuista. Jos esine huutokaupan jälkeen tuodaan lopullisesti Euroopan yhteisöön, arvonlisävero lasketaan sen huutokauppahinnan perusteella, johon kuuluu huutokaupanpitäjän voittomarginaali. Tämän jälkeen tätä summaa vähennetään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan mukaisesti siten, että todellinen verokanta on 5 prosenttia sovellettavasta veron perusteesta.

16 Todettuaan, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 1 a kohdan ja 28 c artiklan E osaston 1 kohdan mukaisten velvollisuuksiensa vastaisesti Yhdistynyt kuningaskunta ei sovella yleistä verokantaa voittomarginaaliin, jonka huutokaupanpitäjät saavat maahantuotujen taide-esineiden huutokaupasta, komissio osoitti 17.3.1997 tälle jäsenvaltiolle virallisen huomautuksen ja aloitti EY 226 artiklassa määrätyn jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn.

17 Täsmentääkseen kantaansa komissio osoitti Yhdistyneelle kuningaskunnalle 10.8.1998 päivätyn täydentävän virallisen huomautuksen, jossa se täsmensi, että tämä jäsenvaltio ei ole noudattanut paitsi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 1 a kohdan ja 28 c artiklan E osaston 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, myös saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan, 12 artiklan 3 kohdan ja 26 a artiklan mukaisia velvoitteitaan.

18 Koska komissio ei pitänyt Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten 15.5.1997 ja 12.10.1998 antamia vastauksia riittävinä, se osoitti 3.8.2000 tälle jäsenvaltiolle perustellun lausunnon, jossa se kehotti sitä toteuttamaan tarvittavat toimenpiteet kyseisen lausunnon noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

19 Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset vastasivat 16.11.2000 päivätyllä kirjeellä ja pysyivät aikaisemmin ilmoittamassaan kannassa. Koska komissio katsoi, että tämä jäsenvaltio ei ollut toteuttanut tarvittavia toimenpiteitä noudattaakseen perusteltua lausuntoa asetetussa määräajassa, se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Tutkittavaksi ottaminen

20 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on väittänyt vastauksessaan ja suullisen käsittelyn aikana, että komissio on esittänyt vastauskirjelmässään uuden väitteen, johon ei ole viitattu oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä, minkä vuoksi sen kannetta ei voida ottaa tutkittavaksi.

21 Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että komissio arvosteli perustellussa lausunnossaan ja kannekirjelmässään Yhdistynyttä kuningaskuntaa siitä, että se ei kantanut voittomarginaalista, jonka huutokaupanpitäjät saavat väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä tuotujen taide-esineiden huutokaupasta, arvonlisäveroa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisesti maan alueella suoritetusta luovutuksesta. Vastauskirjelmässään komissio kuitenkin katsoi, että Yhdistynyt kuningaskunta sisällytti täysin oikein kyseisen marginaalin maahantuonnin yhteydessä verotettavaan summaan mutta että se laski maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron virheellisesti.

22 EY 226 artiklan nojalla nostetun kanteen kohde rajataan kyseisessä määräyksessä tarkoitetussa oikeudenkäyntiä edeltävässä menettelyssä (ks. asia C-152/98, komissio v. Alankomaat, tuomio 10.5.2001, Kok. 2001, s. I-3463, 23 kohta; asia C-439/99, komissio v. Italia, 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-305, 11 kohta ja asia C-456/03, komissio v. Italia, tuomio 16.6.2005, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa, 35 kohta). Kanteen on näin ollen perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin perustellun

lausunnon (ks. mm. asia C-234/91, komissio v. Tanska, tuomio 1.12.1993, Kok. 1993, s. I-6273, 16 kohta ja asia C-35/96, komissio v. Italia, tuomio 18.6.1998, Kok. 1998, s. I-3851, 28 kohta). Siltä osin kuin väitettä ei ole esitetty perustellussa lausunnossa, sitä ei voida ottaa tutkittavaksi yhteisöjen tuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomio 15.12.2002, tuomion 11 kohta).

23 Tämä vaatimus ei voi kuitenkaan merkitä sitä, että perustellun lausunnon ja kannekirjelmässä esitettyjen vaatimusten pitäisi aina olla täysin yhteneviä, kun oikeudenkäynnin kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu vaan päinvastoin ainoastaan rajattu (asia C-139/00, komissio v. Espanja, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6407, 19 kohta ja asia C-203/03, komissio v. Itävalta, tuomio 1.2.2005, Kok. 2005, s. I-935, 29 kohta).

24 Nyt esillä olevassa asiassa komissio on väittänyt koko oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn sekä oikeudenkäynnin ajan, että Yhdistynyt kuningaskunta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa huutokaupanpitäjän voittomarginaalin, mikä on kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisten velvoitteiden vastaista. Kysymys, joka koskee sitä, onko tämä voittomarginaali osa tullausarvoa vai ei, ei muuta mitenkään sitä tosiseikkaa, että tämä jäsenvaltio soveltaa siihen todellista alennettua verokantaa. Komission kanta, jonka mukaan tällaiseen voittomarginaaliin on sovellettava yleistä verokantaa, ei ole muuttunut menettelyn aikana.

25 Yhdistyneen kuningaskunnan väite, jonka mukaan olisi todettava, että komissio on esittänyt uuden väitteen, on siis hylättävä.

Pääasia

26 Tämän riita-asian pääasiallinen kysymys on, onko voittomarginaalia, jonka huutokaupanpitäjät saavat väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä tuotujen taide-esineiden huutokaupasta, verotettava maan alueella toteutettavana liiketoi-

mena kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädettyjen edellytysten mukaisesti. Komissio väittää kuitenkin myös, että 2 artiklan 1 kohtaa, 5 artiklan 4 kohdan c alakohtaa ja 12 artiklan 3 kohtaa on rikottu. Näin ollen on tarkastettava, onko näiden säännösten väitettyä rikkomista näytetty toteen.

27 Komissio huomauttaa, että esillä olevassa tilanteessa on kaksi verotettavaa tapahtumaa: yhtäältä tavaroiden maahantuonti ja toisaalta maan alueella toteutettava liiketoimi. Kaikissa tapauksissa, joissa verovelvollinen myy tavaran maahantuonnin jälkeen, vero on kannettava sekä maahantuonnista että myynnistä.

28 Komissio arvostelee Yhdistynyttä kuningaskuntaa siitä, että se ei erotellut toista verotettavaa tapahtumaa, siis huutokauppaamista, ja että se ei kantanut siitä veroa maan alueella toteutettavana liiketoimena. Näin ollen tämä jäsenvaltio ei noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan ja 12 artiklan 3 kohdan mukaisia velvoitteitaan.

29 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus myöntää kahden verotettavan tapahtuman, toisin sanoen tavaroiden maahantuonnin ja niiden huutokauppaamisen, mahdollisen olemassaolon. Se katsoo kuitenkin, että koska kyseiset taide-esineet on maahantuotu väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä, kyseessä olevat huutokauppaamiset ovat tullikoodeksin 29 artiklan mukaisia myyntejä vientiin yhteisön tullialueelle, eivätkä ne voi olla samaan aikaan liiketoimia Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

30 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa erotellaan kaksi liiketoimien luokkaa, joista kannetaan arvonlisävero: yhtäältä maan alueella tapahtuvat liiketoimet ja toisaalta tavaroiden maahantuonnit.

31 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdasta käy ilmi, että huutokaupan pitäjä suorittaa tavaroiden luovutuksen silloin, kun hän toimittaa tavaran hänen itsensä ja myyjän tai ostajan välisen komissiokaupan perusteella.

32 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdassa vahvistetaan yleinen verokanta kaikille verollisille liiketoimille, joihin ei sovelleta alennettua verokantaa.

33 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ominaispiirteiden tarkastelu osoittaa, että jäsenvaltion alueella toteutettavien liiketoimien osalta verotettavana tapahtumana on verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus, kun taas maahantuonnin osalta verotettavana tapahtumana on se, että tavara saapuu jäsenvaltion alueelle, riippumatta siitä, onko kyseessä liiketoimi, onko toimi vastikkeellinen vai vastikkeeton ja suorittaako sen verovelvollinen vai yksityishenkilö (ks. mm. asia 15/81, Schul, tuomio 5.5.1981, Kok. 1981, s. 1409, Kok. Ep. VI, s. 389, 14 kohta).

34 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa taide-esineet, jotka on maahantuotu huutokaupattaviksi, on asetettu heti niiden saavuttua yhteisöön väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn ja vapautettu kokonaan tuontiveroista sillä edellytyksellä, että niiden lopullinen määränpää ei ole tiedossa ennen myyntiä. Kun tavara myydään yhteisössä sijaitsevalle ostajalle, tuonti tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella näitä menettelyjä lakataan soveltamasta tavaraan.

35 Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään kahdesta erilaisesta verojärjestelmästä, joita sovelletaan taide-esineiden maahantuonnissa ja niiden huutokauppaamisessa. Yhtäältä kun on kyse maahantuonnista, josta kannetaan arvonlisäveroa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 2 kohdan nojalla, tämän direktiivin 12 artiklan 3 kohdan c alakohdassa ja poikkeussäännöksenä 11 artiklan B kohdan 6 alakohdassa säädetään alennetusta arvonlisäverokannasta, jota sovelletaan

maahantuodun tavaran tullausarvoon. Toisaalta huutokauppaamisen osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan C osaston säännösten vaikutuksena on muun muassa, että huutokaupanpitäjän provisio yksilöidään tavaran kokonaisarvoon nähden silloin, kun tämä suorittaa tämän direktiivin 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksen. Tämä provisio muodostaa näin ollen veron perusteen huutokauppaamista varten, johon sovelletaan saman direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaista yleistä verokantaa.

36 Komissio väittää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään ehdottomasta edellytyksestä, jonka mukaan kaikista liiketoimista, jotka toteutetaan, kun tavarat ovat väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä, on, jos nämä tavarat maahantuodaan myöhemmin, kannettava vero ikään kuin nämä liiketoimet olisi toteutettu tavaroiden lopullisen maahantuonnin jälkeen. Näin ollen todellista alennettua verokantaa olisi sovellettava tavaroiden arvoon ennen niiden huutokauppaamista, toisin sanoen ostajan tämän myynnin yhteydessä maksamaan hintaan, josta vähennetään huutokaupanpitäjän provisio. Komission mukaan tähän provisioon sovelletaan arvonlisäveron yleistä verokantaa arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan C osaston mukaisesti.

37 Lisäksi komissio täsmentää, että tätä sääntöä sovelletaan tullikoodeksin 29 ja 144 artiklan niistä yleisistä säännöistä riippumatta, jotka koskevat tullausarvon määrittelemistä, sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan säännöistä riippumatta.

38 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kiistää nämä väitteet. Sen mukaan sen soveltama verojärjestelmä on yhteensopiva kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan kanssa, koska tästä säännöksestä ja saman direktiivin 11 artiklan B kohdasta käy selvästi ilmi, että veron peruste maahantuonnissa sisältää tällaisten liiketoimien kustannukset eikä näistä liiketoimista kanneta veroa maan alueella toteutettavina liiketoimina niin kuin asian laita on sellaisen liiketoimen osalta, joka toteutetaan lopullisen maahantuonnin jälkeen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että veroa kannettaisiin kaksinkertaisesti, jos huutokaupanpitäjien provisiosta voitaisiin kantaa veroa uudestaan vastikkeena maan alueella toteutettavasta liiketoimesta.

39 On selvää, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään sen E osastossa tarkoitetun järjestelmän osalta sillä perusteella, että se on vastiketta, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa tietyt liiketoimet, jotka koskevat tavaroita, joihin sovelletaan väliaikaista menettelyä, arvonlisäverosta edellyttäen, että ne eivät liity loppukäyttöön tai -kulutukseen ja että menettelyn päättyessä maksettava arvonlisäveron määrä vastaa sitä veromäärää, joka olisi ollut maksettava, jos kaikki nämä liiketoimet olisi verotettu maan alueella.

40 Koska tässä säännöksessä myönnetään jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa verosta tietyt maan alueella toteutetut liiketoimet tässä säännöksessä tarkoitettuihin menettelyihin tai tilanteisiin, muun muassa väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn, asetettuja tavaroita varten, siinä asetetaan jäsenvaltioille myös tiettyjä edellytyksiä, joiden on täytyttävä, jotta tätä vapautusta voidaan soveltaa.

41 Vaikka sellaisen tavaran, joka on yhteisön alueelle saapumisestaan asti ollut väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä, lopullisen maahantuonnin ajankohta siirtyy kuudennen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 3 kohdan soveltamisen vuoksi siihen hetkeen, jona tavara poistetaan tämän menettelyn alaisuudesta, tämän direktiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetystä poikkeuksesta johtuu, että kaikista väliaikaisen menettelyn aikana toteutetuista liiketoimista on kannettava veroa aivan kuin ne olisi toteutettu maan alueella tavaroiden lopullisen maahantuonnin jälkeen.

42 Tästä johtuu, että tapauksessa, jossa väliaikaisen maahantuonnin menettelyn alaisuudessa oleva taide-esine huutokaupataan ja tuodaan tämän liiketoimen jälkeen yhteisön alueelle, huutokauppaaminen on eroteltava maahantuonnista ja molemmista liiketoimista on kannettava veroa erikseen.

43 Näin ollen jotta sekä maahantuonnista että huutokauppaamisesta kannetaan veroa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen edellytysten mukaisesti, on huutokaupassa saadun hinnan osalta eroteltava huutokaupanpi-

täjän provisiota vastaava osa maahantuodun tavaran tullausarvoa vastaavasta osasta. Ensin mainittu osa muodostaa täten huutokauppaamisesta kannettavan veron perusteen, joka lasketaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan mukaisesti, ja siihen sovelletaan tämän direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädettyä yleistä verokantaa, kun taas jälkimmäinen osa vastaa tavaran tullausarvoa, josta kannetaan maahantuontia koskeva arvonlisävero ja johon sovelletaan todellista alennettua verokantaa, jota sovelletaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa kyseisen direktiivin 11 artiklan B kohdan 6 alakohdan nojalla.

44 Tämä tulkinta on yhteensopiva kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetyn tavoitteen kanssa, jolla pyritään muun muassa takaamaan, että verotus on neutraalia yhtäältä niiden liiketoimien, jotka koskevat väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn asetettuja ja myöhemmin maahantuotuja tavaroita, ja toisaalta niiden liiketoimien välillä, jotka koskevat yhteisössä jo olevia tavaroita.

45 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 43 kohdassa esitetty arviointi ja erityisesti se seikka, että huutokaupanpitäjän provision arvo on eroteltava kyseessä olevan tavaran tullausarvosta niiden kummankin verottamista varten, Yhdistyneen kuningaskunnan se väite on perusteeton, jonka mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan ja 3 alakohdan b alakohdan ja tullikoodeksin 29 artiklan säännösten mukaisesti, kun niitä luetaan yhdessä, huutokaupanpitäjän voittomarginaali on osa tuontiarvoa.

46 Yhdistyneen kuningaskunnan se väite on myös hylättävä, jonka mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan ensimmäinen luetelmakohta on jäsenvaltioille valinnainen säännös, kun taas tämän saman säännöksen viimeinen luetelmakohta, jossa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämisen velvollisuus, on pakottava säännös. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan tämä viimeksi mainittu velvollisuus edellyttää, että jäsenvaltiot eivät kohtele huutokaupanpitäjän toteuttamaa liiketoimea kuten maan alueella toteutettavaa liiketoimea.

47 Kuten komissio aivan oikein väittää, kun jäsenvaltio käyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta ja toteuttaa erityistoimenpiteitä, joiden avulla verosta voidaan vapauttaa liiketoimet, jotka liittyvät väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä oleviin tavaroihin, jäsenvaltion on noudatettava kaikkia tässä säännöksessä asetettuja edellytyksiä.

48 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan viimeisessä luetelmakohdassa säädetyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan velvollisuuden osalta on huomautettava, että tämä säännös koskee verovelvollista. Kuten saman säännöksen edellisestä luetelmakohdasta käy ilmi, poikkeuksena siihen, mitä tämän direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetään, verovelvollinen saman direktiivin 16 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta on henkilö, jonka toiminnan tuloksena tavarat eivät enää ole tässä säännöksessä lueteltujen menettelyiden tai tilanteiden alaisia. Sekaannuksen välttämiseksi kyseisen verovelvollisen osalta kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään nimittäin kaksinkertaisen verotuksen välttämisen velvollisuudesta, millä ei ole vaikutusta huutokaupanpitäjän voittomarginaaliin sovellettavaan verokantaan.

49 Näin ollen kun otetaan huomioon, että väliaikaisen maahantuonnin menettelyyn asetettujen taide-esineiden huutokauppaamista, jonka jälkeen taide-esine on tuotu kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle, on pidettävä maan alueella toteutettuna liiketoimena ja sitä on verotettava sellaisena, on todettava, että komission väite, joka koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdan rikkomista, on perusteltu.

50 Koska huutokauppaaminen on näin ollen luokiteltava "maan alueella toteutettavaksi liiketoimeksi", on myös todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan ja 12 artiklan 3 kohdan rikkominen on näytetty toteen.

51 Edellä todetun valossa on todettava, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan

4 kohdan c alakohdan, 12 artiklan 3 kohdan ja 16 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut arvonlisäveron alennettua verokantaa väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä maahantuotujen taide-esineiden huutokaupalla myynnistä huutokaupanpitäjille maksettaviin provisioihin.

Oikeudenkäyntikulut

52 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut, että Yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja koska Yhdistynyt kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 25.5.1999 annetulla neuvoston direktiivillä 1999/49/EY, 2 artiklan 1 kohdan, 5 artiklan 4 kohdan c alakohdan, 12 artiklan 3 kohdan ja 16 artiklan 1 kohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on soveltanut arvonlisäveron alennettua verokantaa väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä maahantuotujen taide-, keräily- ja antiikkiesineiden huutokaupalla myynnistä huutokaupanpitäjille maksettaviin provisioihin.**

2) **Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset