EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

9. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-305/03,

mille esemeks on 16. juulil 2003 EÜ asutamislepingu artikli 226 alusel esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, esindajad: C. Jackson ja R. Caudwell, keda abistas N. Paines, *QC*, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. detsembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 24. veebruari 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagiavaldusega Euroopa Kohtul tuvastada, et kohaldades vähendatud käibemaksumäära komisjonitasule, mida makstakse oksjonipidajale seoses selliste kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete (edasipidi „kunstiteosed") müügiga oksjonil, mis on imporditud ajutise impordi protseduuri raames, on Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud

liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 25. mai 1999. aasta direktiiviga 1999/49/EÜ (EÜT L 139, lk 27; ELT eriväljaanne 09/01, lk 322; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c, artikli 12 lõikest 3 ja artikli 16 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

2 Täpsemalt puudutab käesolev hagi Ühendkuningriigis ajutise impordi protseduurile suunatud ja seejärel imporditud kunstiteoste oksjonimüügile kohaldatavat käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

Kuues direktiiv

3 Direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import."

4 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 4 punkti c kohaselt võib kaubatarnena käesoleva artikli lõike 1 mõttes käsitada ka:

„c) kauba üleandmist komisjonilepingu alusel."

5 Kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõiked 1, 3 ja 6 sätestavad:

„1. Maksustatav summa on tolliväärtus, mis määratakse kindlaks kooskõlas kehtivate ühenduse õigusnormidega; sedasama kohaldatakse artikli 7 lõike 1 punktis b osutatud kauba impordi suhtes.

[...]

3. Kui need juba summas ei sisaldu, lisatakse maksustatavale summale:

a) väljaspool importivat liikmesriiki ning seoses impordiga tasutavad maksud, tollimaksud, lõivud ja muud maksud, v.a võetav käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu komisjoni-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mis on tekkinud enne kauba jõudmist esimesse sihtkohta importiva liikmesriigi territooriumil.

„Esimene sihtkoht" on veokirjas või muus kaupa importivasse liikmesriiki importimiseks kasutatavas dokumendis märgitud koht. Nimetatud märke puudumise korral loetakse esimeseks sihtkohaks koht, kus veos importivas liikmesriigis esmakordselt üle antakse.

Ka eespool osutatud [kõrval]kulud sisalduvad maksustatavas summas juhul, kui need tulenevad veost mõnda muusse sihtkohta ühenduse territooriumil ja see koht on maksustatava teokoosseisu ilmnemisel teada.

[...]

6. Erandina [lõigetest] 1–4 võivad liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1993 ei kasutanud artikli 12 lõike 3 punkti a kolmandas lõigus sätestatud võimalust, ette näha, et artikli 26a A osa punktides a, b ja c määratletud kunstiteoste [...] impordi puhul võrdub maksustatav summa [lõigete] 1–4 kohaselt kindlaksmääratud summa murdosaga.

See murdosa määratakse kindlaks nii, et asjakohane impordilt võetav käibemaks võrdub igal juhul vähemalt 5%-ga[lõigete] 1–4 kohaselt kindlaksmääratud summast."

6 Direktiivi artikli 12 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„a) Iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. 1. jaanuarist 1999 31. detsembrini 2000 ei või see määr olla väiksem kui 15%.

[...]

Liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära. Need määrad kehtestatakse protsendina maksustatavast summast ega või olla väiksemad kui 5%, kusjuures neid kohaldatakse üksnes H lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaupade ja teenuste tarnete suhtes.

[...]

c) Liikmesriigid võivad ette näha, et vähendatud maksumäära või mõnda vähendatud maksumääradest, mida nad kohaldavad punkti a kolmanda lõigu kohaselt, kohaldatakse ka artikli 26a A osa punktides a, b ja c määratletud kunstiteoste [...] impordi suhtes.

[...]"

7 Direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt vabastavad liikmesriigid impordikäibemaksust muu hulgas:

„i) kauba impordiga seotud teenuste [osutamise], kui nimetatud teenuste maksumus kuulub artikli 11 B osa lõike 3 punkti b kohaselt maksustatava summa hulka."

8 Kuuenda direktiivi artikkel 16 näeb sama direktiivi artiklist 28c tulenevalt ette teatud arvu maksuvabastusi kaupade rahvusvahelise liikumise korral ning täpsustab lõikes 1:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude maksustamissätete kohaldamist, võivad liikmesriigid, kui artiklis 29 sätestatud konsulteerimisest ei tulene teisiti, võtta erimeetmeid kõikide või mõningate allpool loetletud tehingute vabastamiseks maksust, tingimusel et need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks ja/või -tarbimiseks ja et punktides A–E osutatud olukordade või protseduuride lõpetamisel võetav käibemaks võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil:

[...]

E) järgmiste kaupade tarned:

— artikli 7 lõike 1 punktis a nimetatud kaubad, mille suhtes kohaldatakse jätkuvalt ajutise impordi protseduuri koos täieliku vabastamisega imporditollimaksust või välistransiidiprotseduuri,

[...]

ja samuti selliste tarnetega seotud teenuste osutamine.

Erandina artikli 21 lõike 1 punkti a esimesest lõigust on esimese lõigu kohase maksu tasumise eest vastutav isik see, kelle tõttu kaubad ei ole enam hõlmatud käesolevas lõikes loetletud protseduuride või olukordadega.

Kui käesolevas lõikes osutatud protseduurilt või olukorrast kaupade väljaviimise tulemuseks on import artikli 7 lõike 3 tähenduses, võtab impordiliikmesriik vajalikke meetmeid, et vältida kahekordset maksustamist riigis.

[...]"

9 Nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiv 94/5/EÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255), mille liikmesriigid pidid üle võtma enne 1. jaanuari 1995, lisas kuuendale direktiivile artikli 26a. Nimetatud säte, pealkirjaga „Kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatav erikord", on sõnastatud järgmiselt:

„A. *Mõisted*

Käesolevas artiklis kasutatakse järgmisi mõisteid, ilma et see piiraks muude ühenduse sätete kohaldamist:

[...]

e) *maksukohustuslik vahendaja* – maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, olenemata sellest, kas kõnealune maksukohustuslane tegutseb oma [arvel] või mõne teise isiku [arvel] [komisjoni]lepingu alusel, mille kohaselt makstakse ostu või müügi pealt vahendustasu;

f) *avaliku enampakkumise korraldaja* – iga maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus pakub [kaupa] müügiks avalikul enampakkumisel eesmärgiga võõrandada need enim pakkunule;

g) *avaliku enampakkumise korraldaja volitaja* – [iga] isik, kes edastab [kauba] avaliku enampakkumise korraldajale [komisjoni]lepingu alusel, mille kohaselt makstakse müügilt vahendustasu järgmistel tingimustel:

— avaliku enampakkumise korraldaja pakub [kaupa] müügiks oma nimel, kuid oma volitaja [arvel],

— avaliku enampakkumise korraldaja võõrandab [kauba] avalikul enampakkumisel enim pakkunule oma nimel, kuid oma volitaja [arvel] [täpsustatud tõlge].

[...]

C. Avalikku enampakkumist käsitlev erikord

1. Erandina B osast võivad liikmesriigid järgmiste sätete kohaselt kindlaks määrata kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete selliste tarnete maksustatava summa, mida teostab avaliku enampakkumise korraldaja, kes [komisjoni]lepingu alusel, mille järgi makstakse nende kaupade avalikul enampakkumisel müümise eest vahendustasu, tegutseb enda nimel, kuid:

[...]

2. Iga [lõikes] 1 osutatud kaubatarne maksustatav summa on kogusumma, mille kohta avaliku enampakkumise korraldaja esitab ostjale [lõike] 4 kohaselt arve, miinus:

— puhassumma, mille avaliku enampakkumise korraldaja on maksnud või maksab oma volitajale ja mis määratakse kindlaks [lõike] 3 kohaselt,

ja

— maksusumma, mis avaliku enampakkumise korraldaja peab maksma oma tarne eest.

3. Puhassumma, mille avaliku enampakkumise korraldaja on maksnud või maksab oma volitajale, võrdub järgmiste summade vahega:

— kauba enampakkumisel kujunenud hind

ja

— vahendustasu summa, mis enampakkumise korraldaja on saanud või saab oma volitajalt [komisjoni]lepingu alusel, mille järgi makstakse müümise eest vahendustasu.

[...]

7. Kaubatarnet avaliku enampakkumise korraldajale käsitletakse toimununa siis, kui on toimunud [selle kauba] müük avalikul enampakkumisel [täpsustatud tõlge].

[...]"

10 Kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 1a direktiivi 94/5 sõnastuses täpsustab, et Ühendkuningriik võis kunstiteoste impordi suhtes 30. juunini 1999 kohaldada

vähendatud määra, mis ei võinud olla madalam kui 2,5%. Alates sellest kuupäevast oli nimetatud liikmesriik kohustatud impordi suhtes kohaldama ühtset määra või artikli 11 B osa lõikes 6 loetletud erandi kohaselt vähendatud määra, mis ei või olla madalam kui 5%.

Tolliseadustik

11 Nõukogu 12. oktoobri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 2913/92, millega kehtestatakse ühenduse tolliseadustik (EÜT L 302, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307; edaspidi „tolliseadustik") artikkel 29 täpsustab:

„1. Imporditud kauba tolliväärtus on tehinguväärtus ehk ekspordiks ühenduse tolliterritooriumile müüdud kauba eest tegelikult makstud või makstav hind, mida on vajaduse korral korrigeeritud vastavalt artiklitele 32 ja 33. [...]

[...]

3. a) Tegelikult makstud või makstav hind on kogu tasu, mida ostja on maksnud või maksab imporditud kauba eest müüjale või tema kasuks ja mis hõlmab kõiki tegelikult makstud või makstavaid tasusid, mida ostja on maksnud või maksab müüjale imporditud kauba müügi eeldusena või mida ostja on maksnud või maksab kolmandale isikule müüja kohustuse täitmiseks. [...]"

12 Tolliseadustiku rakendamise üksikasjalikud eeskirjad on välja toodud komisjoni 2. juuli 1993. aasta määruses (EMÜ) nr 2454/93, millega kehtestatakse rakendussätted [...] määrusele nr 2913/92 [...] (EÜT L 253, lk 1; ELT eriväljaanne 02/06, lk 3), mida on muudetud komisjoni 4. mai 2001. aasta määrusega (EÜ) nr 993/2001 (EÜT L 141, lk 1; ELT eriväljaanne 02/11, lk 286). Selle määruse asjaomased sätted on järgmised:

„Artikkel 576

[...]

3. Täielik imporditollimaksudest vabastus antakse järgmisele kaubale:

a) direktiivi 77/388/EMÜ I lisas määratletud [kunstiteosed] [...], mida imporditakse näitustel väljapanekuks ja võimalikuks müügiks;

b) kaup, välja arvatud äsja valmistatud kaup, mida imporditakse selle müügiks oksjonil.

[...]

Artikkel 582

1. Kui vastavalt artiklile 576 protseduuril oleva kaubaga seotud protseduur lõpetatakse kauba vabasse ringlusse lubamisega, määratakse tollivõla suurus selle arvutamiseks vajalike andmete alusel, mida kohaldatakse kõnealuse kauba suhtes vabasse ringlusse lubamise deklaratsiooni aktsepteerimise ajal.

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

13 Toimikust nähtub, et 10. mai 1995. aasta käibemaksumäärus (erisätted) (Value Added Tax (Special Provisions) Order 1995 — SI 1995/1268), mis jõustus 1. juunil 1995 ja millega Ühendkuningriigis võeti üle direktiiv 94/5, näeb artiklis 12 ette avaliku enampakkumise korraldajate poolt tarnitud kunstiteoste puhul komisjonitasu maksustamise süsteemi kohaldamise.

14 30. märtsi 1995. aasta käibemaksumääruse (tehingute käsitlus) (Value Added Tax (Treatment of Transactions) Order 1995 — (SI 1995/958)) artikkel 3 sätestab, et imporditud kunstiteose võõrandamist edasimüümise eesmärgil, mis toimub ajal, mil kunstiteos on vastavalt tolliseadustiku asjaomastele sätetele jätkuvalt ajutise impordi protseduuril koos täieliku vabastamisega imporditollimaksudest, ei käsitleta kaubatarnena ega teenuse osutamisena.

Asjaolud ja kohtueelne menetlus

15 Ühendkuningriigis imporditakse kunstiteoseid ajutise impordi protseduuri raames koos täieliku vabastamisega imporditollimaksudest eesmärgiga müüa need teosed võimaluse korral oksjonil. Kui pärast oksjonil müüki on kunstiteos lõplikult Euroopa Ühendusse imporditud, arvutatakse käibemaks oksjonil kujunenud hinna põhjal, mis sisaldab oksjonipidaja komisjonitasu. Seejärel vähendatakse saadud summat kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõiget 6 kohaldades nii, et tegelik maksumäär võrduks 5%-ga maksustavast summast.

16 Olles sedastanud, et vastupidiselt kuuenda direktiivi artikli 28 lõikest 1a ja artikli 28c E osa punktist 1 tulenevatele kohustustele ei maksusta Ühendkuningriik imporditud kunstiteoste oksjonimüügi korral oksjonipidajate komisjonitasu ühtse määraga, saatis komisjon 17. märtsil 1997 sellele liikmesriigile märgukirja ning algatas EÜ artikli 226 kohase rikkumismenetluse.

17 Oma seisukoha täpsustamiseks saatis komisjon 10. augustil 1998 Ühendkuningriigile täiendava märgukirja, milles ta täpsustas, et nimetatud liikmesriik on rikkunud mitte üksnes kuuenda direktiivi artikli 28 lõikest 1a ja artikli 28c E osa punktist 1 tulenevaid kohustusi, vaid ka selle direktiivi artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c, artikli 12 lõikest 3 ja artiklist 26a tulenevaid kohustusi.

18 Kuna Ühendkuningriigi 15. mail 1997 ja 12. oktoobril 1998 saadetud vastused komisjoni ei rahuldanud, saatis komisjon 3. augustil 2000 sellele liikmesriigile põhjendatud arvamuse, kutsudes teda võtma arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

19 Ühendkuningriigi ametivõimud vastasid 16. novembri 2000. aasta kirjaga, milles jäid oma varem avaldatud seisukohtade juurde. Kuna komisjon leidis, et nimetatud liikmesriik ei ole ettenähtud tähtaja jooksul võtnud põhjendatud arvamuse järgmiseks vajalikke meetmeid, esitas ta käesoleva hagi.

Hagi

Vastuvõetavus

20 Ühendkuningriigi valitsus väitis vasturepliigis ja suulises menetluses, et komisjon esitas oma repliigis uue väite, mida kohtueelses menetluses ei käsitletud, mistõttu on tema hagi vastuvõetamatu.

21 Ühendkuningriigi väitel heitis komisjon oma põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses Ühendkuningriigile ette seda, et viimane jättis ajutise impordi protseduuri raames imporditud kunstiteoste oksjonimüügil maksustamata oksjonipidaja komisjonitasu kui riigi territooriumil tehtud kaubatarne kuuenda direktiivi artikli 2 mõttes. Seevastu leidis ta repliigis, et Ühendkuningriik lisas selle komisjonitasu impordil maksustatava summa hulka õigustatult, kuid arvutas impordikäibemaksu valesti.

22 EÜ artikli 226 alusel esitatud hagi on piiratud selles sättes viidatud kohtueelse menetlusega (vt 10. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-152/98: komisjon *vs.* Madalmaad, EKL 2001, lk I-3463, punkt 23; 15. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-439/99: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2002, lk I-305, punkt 11 ja 16. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-456/03: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2005, lk I-5335, punkt 35). Järelikult peab hagi tuginema samadele põhjendustele ja väidetele, mis on

märgitud põhjendatud arvamuses (vt eelkõige 1. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-234/91: komisjon *vs.* Taani, EKL 1993, lk I-6273, punkt 16 ja 18. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-35/96: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 1998, lk I-3851, punkt 28). Kui väide ei sisaldunud põhjendatud arvamuses, siis on see Euroopa Kohtu menetluses vastuvõetamatu (vt eespool viidatud 15. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Itaalia, punkt 11).

23 Sellegipoolest ei saa see nõue minna nii kaugele, et eeldada, et põhjendatud arvamuse resolutiivosa ja hagiavalduse nõuete osa üks-üheselt kattuksid, eeldusel, et vaidluse eset ei ole laiendatud ega muudetud, vaid vastupidi lihtsalt piiratud (11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-139/00: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2002, lk I-6407, punkt 19 ja 1. veebruari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-203/03: komisjon *vs.* Austria, EKL 2005, lk I-935, punkt 29).

24 Komisjon on käesoleva asja kohtueelses menetluses ja kohtumenetluses olnud jätkuvalt seisukohal, et vastupidiselt kuuendast direktiivist tulenevatele kohustustele kohaldab Ühendkuningriik oksjonipidaja komisjonitasule vähendatud käibemaksumäära. Küsimus, kas see komisjonitasu moodustab osa tolliväärtusest või mitte, ei muuda asjaolu, et see liikmesriik kohaldab sellele tegelikku vähendatud maksumäära. Komisjoni seisukoht, mille kohaselt tuleb sellist komisjonitasu maksustada ühtse määraga, ei ole menetluse käigus muutunud.

25 Järelikult tuleb Ühendkuningriigi väide, millega palutakse sedastada, et komisjon esitas uue väite, tagasi lükata.

Põhiküsimus

26 Käesoleva kohtuvaidluse põhiküsimus seisneb selles, kas ajutise impordi protseduuri raames imporditud kunstiteoste oksjonimüügi korral tuleb oksjonipidaja komisjonitasu maksustada kui riigi territooriumil tehtud tehing vastavalt kuuenda direktiivi

artikli 16 lõikele 1. Komisjon tõstatas ka artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 4 punkti c ja artikli 12 lõike 3 rikkumise. Järelikult tuleb uurida, kas nende sätete väidetav rikkumine on piisavalt tõendatud.

27 Komisjon märgib, et käesoleval juhul on tegemist kahe maksustatava tehinguga: esiteks kauba import ja teiseks tehing riigi territooriumil. Iga kord, kui impordile järgneb kauba müük maksukohustuslase poolt, tuleb maksustada nii import kui müük.

28 Komisjon heidab Ühendkuningriigile ette seda, et viimane ei eristanud teist tehingut, st müüki oksjonil ning jättis selle maksustamata kui riigi territooriumil tehtud tehingu. Selle tõttu rikkus see liikmesriik kuuenda direktiivi artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c ja artikli 12 lõikest 3 tulenevaid kohustusi.

29 Ühendkuningriigi valitsus tunnistab, et peab võimalikuks kahe maksustatava tehingu, nimelt kauba impordi ja selle oksjonimüügi esinemist. Sellegipoolest leiab ta, et kuigi kunstiteosed on suunatud ajutise impordi protseduurile, on kõnealuse oksjonimüügi puhul tegemist ekspordiga ühenduse tolliterritooriumile tolliseadustiku artikli 29 mõttes ning samaaegselt ei saa tegemist olla Ühendkuningriigis tehtavate tehingutega.

30 Kuuenda direktiivi artikkel 2 eristab kahte käibemaksuga maksustatavate tehingute kategooriat, esiteks riigi territooriumil tehtud tehingud ja teiseks kauba import.

31 Nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 4 punktist c tuleneb, et oksjonipidaja teostab kaubatarnet, kui kauba üleandmine toimub tema ja müüja või tema ja ostja vahel sõlmitud komisjonilepingu alusel.

32 Kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 3 kehtestab ühtse käibemaksumäära igale maksustatavale tehingule, millele ei kohaldata vähendatud määra.

33 Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, võimaldab ühisele käibemaksusüsteemile iseloomulike tunnuste analüüs tuvastada, et kõikide liikmesriigi territooriumil toimunud tehingute puhul kuulub maksustatava toimingu hulka kauba tarnimine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, samal ajal kui kõikide impordiga seotud tehingute puhul tekib maksustatav toiming üksnes kauba liikmesriigi territooriumile sisenemisest, hoolimata sellest, kas tehing toimub või mitte, kas tehing tehakse tasu eest või tasuta, maksukohustuslase või eraisiku poolt (vt eelkõige 5. mai 1982. aasta otsus kohtuasjas 15/81: Schul, EKL 1982, lk 1409, punkt 14).

34 Käesoleval juhul on kunstiteosed, mis imporditi eesmärgiga müüa need oksjonil, alates nende ühendusse sisenemisest suunatud ajutise impordi protseduurile koos täieliku impordimaksude vabastamisega seetõttu, et nende lõplik sihtkoht ei ole enne müümist teada. Kui kaup müüakse ühenduses asuvale ostjale, toimub import liikmesriigis, mille territooriumil kauba suhtes see protseduur lõpetatakse.

35 Kuues direktiiv näeb ette kaks erinevat maksustamise korda, mida kohaldatakse vastavalt impordi ja kunstiteoste oksjonimüügi korral. Ühelt poolt, mis puudutab importi, mida maksustatakse kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 2 alusel, näevad artikli 12 lõike 3 punkt c ning erandina artikli 11 B osa lõige 6 ette vähendatud käibemaksumäära, mida kohaldatakse imporditud kauba tolliväärtusele. Teiselt poolt, mis puudutab müüki oksjonil, on kuuenda direktiivi artikli 26a C osa sätete

eesmärk eristada oksjonipidaja komisjonitasu kauba koguväärtusest juhul, kui oksjonipidaja teostab tarnet direktiivi artikli 5 lõike 4 punkti c mõttes. Nimetatud komisjonitasu kujutab endast seega oksjonimüügi puhul maksustatavat summat, mis maksustatakse selle direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a alusel ühtse määraga.

36 Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1 näeb kohustuslikuna ette, et kõik tehingud, mida teostatakse ajal, mil kauba suhtes kohaldatakse ajutise impordi protseduuri, tuleb juhul, kui need kaubad seejärel imporditakse, maksustada nii, nagu oleks nimetatud tehingud tehtud pärast nende lõplikku importimist. Järelikult tuleks tegelikku vähendatud määra kohaldada kauba väärtusele enne nende müüki oksjonil, st ostja poolt oksjonil tasutud hinnale, millest on maha arvatud oksjonipidaja komisjonitasu. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 26a C osale kohaldataks seejärel nimetatud komisjonitasule ühtset käibemaksumäära.

37 Komisjon täpsustab lisaks, et seda reeglit kohaldatakse sõltumata tolliseadustiku artiklites 29 ja 144 ning kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõikes 1 toodud üldistest tolliväärtuse kindlaksmääramise reeglitest.

38 Ühendkuningriigi valitsus vaidlustab selle argumendi. Tema arvates on kohaldatav maksustamise kord kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 16, kuna nii sellest sättest kui ka direktiivi artikli 11 B osast tuleneb selgelt, et nende tehingute väärtus on impordi puhul maksustatava summa hulka lisatud ja seda ei maksustata riigi territooriumil tehtud tehinguna, erinevalt tehingutest, mis tehakse pärast lõplikku importi. Juhul, kui oksjonipidajate komisjonitasud oleksid uuesti maksustatavad kui riigi territooriumil tehtud tehingud, oleks tegemist topeltmaksustamisega.

39 On selge, et kuuenda direktiivi artikli 16 lõige 1, arvestades tema punktis E sätestatud korda, näeb ette, et liikmesriigid võivad vabastada käibemaksust teatud tehingud ajutise impordi protseduuril olevate kaupadega, tingimusel et need ei ole ette nähtud lõppkasutuseks või -tarbimiseks ja et protseduuri lõpetamisel võetav käibemaksusumma võrdub maksusummaga, mis oleks kuulunud tasumisele, kui kõik need tehingud oleks maksustatud riigi territooriumil.

40 Kuna see säte annab liikmesriikidele võimaluse vabastada maksust teatud tehingud, mida tehakse riigi territooriumil kaupadega, mille suhtes kohaldatakse selle sättega ettenähtud protseduure või olukordi, sh ajutise impordi protseduuri, siis paneb ta neile ka teatud kohustused, mida tuleb täita maksuvabastuse kohaldamiseks.

41 Kuigi kauba, millele kohaldatakse alates tema sisenemisest ühenduse territooriumile ajutise impordi protseduuri, lõpliku impordi hetk lükkub kuuenda direktiivi artikli 7 lõike 3 kohaldamisel edasi hetkeni, mil see protseduur kauba suhtes lõpetatakse, tuleneb artikli 16 lõikes 1 ettenähtud erandist, et kõik ajutise impordi protseduuril ajal tehtud tehingud tuleb maksustada nii, nagu need oleks tehtud riigi territooriumil pärast kauba lõplikku importi.

42 Järelikult tuleb juhul, kui kunstiteos müüakse oksjonil ajutise impordi protseduuri ajal ja imporditakse pärast seda tehingut ühenduse territooriumile, oksjonimüüki eristada impordist ja need eraldi maksustada.

43 Seega selleks, et maksustada nii importi kui ka müüki oksjonil vastavalt kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 sätestatud tingimustele, tuleb eristada oksjoni haamrihinnas seda osa, mis vastab oksjonipidaja komisjonitasule, ja seda, mis

vastab imporditud kauba tolliväärtusele. Esimene kujutab endast oksjonimüügi korral maksustatavat summat, mida arvutatakse kuuenda direktiivi artikli 26a alusel ning mis maksustatakse selle direktiivi artikli 12 lõike 3 punktis a ette nähtud ühtse määraga, samas kui teine vastab kauba tolliväärtusele, millelt tuleb tasuda impordikäibemaksu, ja seda maksustatakse tegeliku vähendatud määraga, mida kohaldatakse Ühendkuningriigile nimetatud direktiivi artikli 11 B osa lõike 6 alusel.

44 Taoline tõlgendus on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 eesmärgiga, mis seisneb eelkõige maksustamise neutraalsuse tagamises ühelt poolt ajutise impordi protseduurile suunatud ning seejärel imporditud kaubaga tehtud tehingute ja teiselt poolt juba ühenduse territooriumil asuvate kaupadega tehtud tehingute vahel.

45 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 43 esitatud analüüsi ning eriti asjaolu, et oksjonipidaja komisjonitasu väärtust tuleb eristada kauba tolliväärtusest selleks, et neid eraldi maksustada, ei ole põhjendatud Ühendkuningriigi väide, mille kohaselt oksjonipidaja komisjonitasu kuulub kuuenda direktiivi artikli 11 B osa lõike 1 ja lõike 3 punkti b alusel koosmõjus tolliseadustiku artikliga 29 impordiväärtuse hulka.

46 Samuti tuleb jätta arvestamata Ühendkuningriigi põhjendus, mille kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 esimest lõiku valikuliselt, samas kui selle sätte viimane lõik, st topeltmaksustamise vältimise kohustus, on imperatiivne säte. Viimane kohustab Ühendkuningriigi väitel liikmesriike mitte käsitlema oksjonipidaja teostatud tehinguid riigi territooriumil tehtud tehingutena.

47 Nagu komisjon õigustatult väidab, peab liikmesriik, kes kasutab kuuenda direktiivi artikli 16 lõikes 1 pakutud valikuvõimalust ja võtab erimeetmeid, mis lubavad vabastada maksust ajutise impordi protseduuril oleva kaubaga tehtud tehingud, täitma kõiki selle sättega esitatud tingimusi.

48 Kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 viimase lõiguga ette nähtud topeltmaksustamise vältimise kohustuse kohta tuleb märkida, et see säte puudutab maksu tasumise eest vastutavat isikut. Nagu tuleneb selle sätte eelnevast lõigust, on erandina selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a esimest lõigust artikli 16 lõike 1 esimeses lõigus sätestatud tehingute puhul maksu tasumise eest vastutav isik see, kes lõpetab kauba suhtes selles sättes loetletud protseduuri või olukorra. Selleks, et kõrvaldada igasugune kahtlus maksu tasumise eest vastutava isiku osas, näeb kuues direktiiv ette kohustuse vältida topeltmaksustamist ilma, et see mõjutaks oksjonipidaja komisjonitasule kohaldatavat määra.

49 Neil tingimustel, arvestades asjaolu, et ajutise impordi protseduuri raames tuleb kunstiteoste müüki oksjonil, millele järgneb nende import liikmesriigi territooriumile, käsitleda kui riigi territooriumil tehtud tehingut ja sellisena maksustada, tuleb sedastada, et komisjoni väide kuuenda direktiivi artikli 16 lõike 1 rikkumise kohta on põhjendatud.

50 Kuna müüki oksjonil tuleb käsitleda kui riigi territooriumil toimunud tehingut, tuleb samuti tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 4 punkti c ja artikli 12 lõike 3 rikkumine on tõendatud.

51 Eeltoodut silmas pidades tuleb sedastada, et kohaldades vähendatud käibemaksumäära komisjonitasule, mida makstakse oksjonipidajale seoses selliste kunstiteoste,

kollektsiooni- ja antiikesemete müügiga oksjonil, mis on imporditud ajutise impordi protseduuri raames, on Ühendkuningriik rikkunud kuuenda direktiivi artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c, artikli 12 lõikest 3 ja artikli 16 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

52 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Ühendkuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Ühendkuningriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Kohaldades vähendatud käibemaksumäära komisjonitasule, mida makstakse oksjonipidajale seoses selliste kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete müügiga oksjonil, mis on imporditud ajutise impordi protseduuri raames, on Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 25. mai 1999. aasta direktiiviga 1999/49/EÜ, artikli 2 punktist 1, artikli 5 lõike 4 punktist c, artikli 12 lõikest 3 ja artikli 16 lõikest 1 tulenevaid kohustusi.**

2. **Mõista kohtukulud välja Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigilt.**

Allkirjad