TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 9. februārī *

Lieta C-305/03

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2003. gada 16. jūlijā cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti, ko pārstāv K. Dženksone [*C. Jackson*] un R. Kodvela [*R. Caudwell*], pārstāves, kam palīdz N. Peinss [*N. Paines*], *QC*, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents) un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 16. decembrī,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 24. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar prasības pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, piemērojot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par to mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu (turpmāk tekstā — "Mākslas darbi") pārdošanu izsolē, kas ir ievesti, piemērojot pagaidu ievešanas kārtību, ir pārkāpusi saistības, kas tai izriet no 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta

c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ko groza Padomes 1999. gada 25. maija Direktīva 1999/49/EK (OV L 139, 27. lpp., turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šī prasība attiecas it īpaši uz Mākslas darbu, kuriem Apvienotajā Karalistē ir piemērota ievešanas uz laiku kārtība, pārdošanas izsolē aplikšanu ar PVN gadījumā, ja minētie darbi pēc to pārdošanas tiek ievesti Kopienas teritorijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

Sestā direktīva

3 Šīs direktīvas 2. pantā noteikts:

"Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

2. Par preču ievešanu."

4 Saskaņā ar minētās direktīvas 5. panta 4. punkta c) apakšpunktu par piegādi minētā panta 1. punkta izpratnē uzskata arī:

"preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar kuru par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas nauda".

5 Sestās direktīvas 11. panta B daļas 1., 3. un 6. punktā noteikts:

"1. Summa, kurai uzliek nodokli [ar nodokli apliekams objekts], ir muitas vērtība, ko nosaka saskaņā ar spēkā esošajiem Kopienas noteikumiem; tas attiecas arī uz preču importu, kas minēts 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

[..]

3. Ar nodokļiem apliekamā summā, ja tas vēl nav izdarīts, ieskaita:

a) nodokļus un citus maksājumus, kas jākārto ārpus importētājas dalībvalsts un tos, kas jākārto importēšanas dēļ, izņemot iekasējamo pievienotās vērtības nodokli;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas, iepakošanas, transporta un apdrošināšanas izmaksas, kas radušās līdz pirmajam ceļamērķim importētājas dalībvalsts teritorijā.

"Pirmais ceļamērķis" nozīmē vietu, kas minēta kravas pavadzīmē vai jebkurā citā dokumentā, ko izmantojot, preces ir ievestas importētājā dalībvalstī. Ja tāda norādījuma nav, par pirmo ceļamērķi uzskata pirmo kravas pārkraušanas vietu importētājā dalībvalstī.

Iepriekšminētos neparedzētos izdevumus arī iekļauj summā, kurai uzliekams nodoklis, ja tos rada transportēšana uz citu galapunktu Kopienas teritorijā, ja minētā vieta ir zināma, kad notiek gadījums, kam uzliekams nodoklis.

[..]

6. Atkāpjoties no 1.–4. punkta, dalībvalstis, kas 1993. gada 1. janvārī nav izmantojušas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešajā daļā paredzētās izvēles tiesības, var paredzēt, ka, importējot 26.a panta A daļas a), b) un c) apakšpunktā definētos mākslasdarbus [..], summa, kurai uzliek nodokli, līdzinās daļai no summas, kas noteikta saskaņā ar 1.–4. punktu.

Šo daļu nosaka tā, lai [PVN], kas tādējādi ir jāmaksā, noteikti līdzinātos vismaz 5 % no summas, kas noteikta saskaņā ar 1.–4. punktu."

6 Minētās direktīvas 12. panta 3. punktā noteikts:

"a) [PVN] pamatlikmi katra dalībvalsts nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, un tā ir vienāda gan precēm, gan pakalpojumiem. No 1999. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 31. decembrim šī pamatlikme nevar būt mazāka par 15 %.

[..]

Dalībvalstis var piemērot arī vienu vai divas samazinātas likmes. Šīs likmes nosaka kā procentuālo daļu no apliekamās summas, tās nevar būt mazākas par 5 %, un tās piemēro tikai to kategoriju precēm un pakalpojumiem, kas norādīti H pielikumā.

[..]

c) Dalībvalstis var paredzēt, ka samazināto likmi vai kādu no samazinātajām likmēm, ko tās piemēro saskaņā ar a) apakšpunkta trešo daļu, piemēro arī 26. a panta A daļas a), b) un c) apakšpunktā minēto mākslasdarbu [..] importam.

[..]"

7 Šīs direktīvas 14. panta 1. punktā noteikts, ka dalībvalstis piešķir atbrīvojumu, tostarp:

"i) pakalpojumu sniegšanai saistībā ar preču ievešanu, ja šo pakalpojumu vērtība ir iekļauta summā, kurai uzliek nodokli, saskaņā ar 11. panta B daļas 3. punkta b) apakšpunktu."

8 Sestās direktīvas 16. pantā, kā tas izriet no šīs pašas direktīvas 28.c panta, paredzēti noteikti ar starptautisko preču transportu saistītie atbrīvojumi, un tā 1. punktā ir precizēts:

"1. Nepārkāpjot citus Kopienas nodokļu noteikumus, dalībvalstis atkarībā no 29. pantā paredzētajām konsultācijām drīkst veikt īpašus pasākumus, kas vērsti uz to, lai atbrīvotu no nodokļa visus vai dažus no turpmāk minētajiem darījumiem, ja tie nav paredzēti galīgai izlietošanai un/vai patēriņam, un [PVN] summa, kas maksājama, kad pārtrauc pasākumus gadījumos, kas minēti A–E punktā, atbilst nodokļa summai, kāda būtu maksājama, ja katram no šiem darījumiem būtu uzlikts nodoklis valsts teritorijā [..]

[..]

E. Piegādes:

— 7. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto preču piegādes tomēr ir pakļautas pagaidu ievešanas kārtībai ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļiem vai ārējā tranzīta kārtībai,

[..]

kā arī pakalpojumu sniegšana saistībā ar šādām piegādēm.

Neatkarīgi no 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmās daļas persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar pirmo daļu, ir persona, kura izraisa to, ka uz precēm vairs neattiecas kārtība vai gadījumi, kas uzskaitīti šajā punktā.

Ja attiecībā uz precēm atceļot kārtību vai gadījumus, kas minēti šajā punktā, rodas ievešana 7. panta 3. punkta izpratnē, ieveduma dalībvalsts veic pasākumus, lai izvairītos no nodokļa divkāršas uzlikšanas šajā valstī.

[..]"

9 Padomes 1994. gada 14. februāra Direktīva 94/5/EK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388 (OV L 60, 16. lpp.), kas dalībvalstīm bija jātransponē līdz 1995. gada 1. janvārim, iekļauj Sestajā direktīvā 26.a pantu. Šis noteikums, kura nosaukums ir "Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslasdarbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām", ir izteikts šādā redakcijā:

"A. Definīcijas

Šajā pantā un neietekmējot citus Kopienas noteikumus:

[..]

e) tirgotājs nodokļa maksātājs ir nodokļa maksātājs, kas, veicot saimnieciskas darbības, pērk vai iegādājas savam uzņēmumam, vai pārdošanai importē [ieved] lietotas mantas un/vai mākslasdarbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savās vai kādas citas personas interesēs saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas naudu;

f) atklātu izsoļu organizētājs ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimnieciskas darbības, piedāvā preces pārdošanai atklātā izsolē, lai tās nodotu pārsolītājam;

g) atklātu izsoļu organizētāja pilnvarotājs ir persona, kas nodod preces atklātu izsoļu organizētājam saskaņā ar līgumu, kas paredz maksāt komisijas maksu par pārdošanu, kura notikusi saskaņā ar šādiem noteikumiem:

— atklātu izsoļu organizētājs piedāvā pārdodamās preces savā vārdā, bet pilnvarotāja interesēs,

— atklātu izsoļu organizētājs savā vārdā, bet sava pilnvarotāja interesēs, atklātās izsolēs nodod preces pārsolītājam.

[..]

C. Īpašs režīms pārdošanai atklātās izsolēs

1. Atkāpjoties no B daļas, dalībvalstis saskaņā ar šādiem noteikumiem var noteikt summu, kam uzliek nodokli [ar nodokli apliekamo objektu] lietotu mantu, mākslasdarbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādēm, kuras saskaņā ar līgumu, kas, pārdodot atklātā izsolē, paredz komisijas maksu, atklātu izsoļu organizētājs veic savā vārdā un:

[..]

2. Summa, kurai uzliek nodokli, katrā preču piegādē, kas minēta 1. punktā, ir kopējā summa, ko saskaņā ar 4. punktu pircējam faktūrā norādījis atklātu izsoļu organizētājs, no kuras atņem:

— tīro summu, ko atklātu izsoļu organizētājs samaksājis vai kas viņam jāmaksā savam pilnvarotājam un kas ir noteikta saskaņā ar 3. punktu,

un

— nodokļa summu, kas par piegādi jāmaksā atklātu izsoļu organizētājam.

3. Tīrā summa, ko atklātu izsoļu organizētājs samaksājis vai kas viņam jāmaksā savam pilnvarotājam, līdzinās starpībai starp:

— preču cenu atklātā izsolē

un

— komisijas naudu, ko atklātu izsoļu organizētājs ieguvis vai kas viņam jāiegūst no sava pilnvarotāja saskaņā ar līgumu, kas paredz, ka pārdodot jāmaksā komisijas maksa.

[..]

7. Preču piegādi nodokļa maksātājam, kas ir atklātu izsoļu organizētājs, uzskata par notikušu, ja notikusi šo preču pārdošana atklātā izsolē.

[..]"

10 Sestās direktīvas 28. panta 1.a punktā, kura redakcija izriet no Direktīvas 94/5, ir precizēts, ka līdz 1999. gada 30. jūnijam Apvienotā Karaliste Mākslas darbu

ievešanai var piemērot samazinātu nodokļa likmi, kas nevar būt mazāka par 2,5 %. Sākot ar šo datumu, šai dalībvalstij ievešanai bija jāpiemēro nodokļa pamatlikme vai, izmantojot Sestās direktīvas 11. panta B daļas 6. punktā noteikto izņēmumu, samazināta nodokļa likme, kas nav zemāka par 5 %.

Muitas kodekss

11 Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp., turpmāk tekstā — "Muitas kodekss") 29. pantā ir precizēts, ka:

"1. Ievestu preču muitas vērtība līdzinās darījuma vērtībai, tas ir, cenai, kas ir faktiski samaksāta vai maksājama par precēm, pārdodot tās izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju, kas vajadzības gadījumā ir precizēta saskaņā ar 32. un 33. pantu [..].

[..]

3. a) Cena, kas faktiski samaksāta vai maksājama, ir pircēja samaksātā vai maksājamā kopējā summa pārdevēja labā par ievestajām precēm, un tajā ietilpst visi pircēja samaksātie vai maksājamie maksājumi pārdevējam saskaņā ar ievesto preču pārdošanas nosacījumiem vai trešai pusei, lai izpildītu saistības pret pārdevēju [..]."

12 Muitas kodeksa piemērošanas detalizētus noteikumus paredz Komisijas 1993. gada 2. jūlija Regula (EEK) Nr. 2454/93, ar ko nosaka īstenošanas noteikumus [..] Regulai (EEK) Nr. 2913/92 [..] (OV L 253, 1. lpp.), kuru groza Komisijas 2001. gada 4. maija Regula (EEK) Nr. 993/2001 (OV L 141, 1. lpp.). Šīs regulas noteikumi, kas attiecas uz lietu, ir šādi:

"576. pants

[..]

3. Pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa piešķir šādām precēm:

a) mākslas darbiem [..], kas definēt[i] Direktīvas [77/388] I pielikumā un ko ieved izstādēm, kur t[os] iespējams pārdot;

b) precēm, kas nav no jauna saražotas un ko ieved pārdošanai izsolē.

[..]

582. pants

1. Ja preces, kas nodotas procedūrai saskaņā ar 576. pantu, tiek atlaistas līdz ar laišanu brīvā apgrozībā, parāda apmēru nosaka pēc šīm precēm piemērotiem aprēķinu elementiem brīdī, kad tiek pieņemta deklarācija par brīvu apgrozību.

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

13 No lietā esošajiem dokumentiem izriet, ka 1995. gada 10. maija Rīkojuma par pievienotās vērtības nodokli (īpašie noteikumi) [*Value Added Tax* (*Special Provisions*) *Order1995* — *SI* 1995/1268], kas ir stājies spēkā 1995. gada 1. jūnijā un kas Apvienotajā Karalistē transponē Direktīvu 94/5, 12. pantā paredzēta maržas sistēmas piemērošana Mākslas darbu piegādēm, ko veic pārdošanas atklātajās izsolēs organizētāji.

14 1995. gada 30. marta Rīkojuma par pievienotās vērtības nodokli (piemērošana darījumiem) [*Value Added Tax* (*Treatment of Transactions*) *Order1995* — (*S.I.* 1995/958)] 3. pantā noteikts, ka Mākslas darba, kas ir ievests, lai to turpmāk pārdotu, īpašuma tiesību nodošana, kas tiek veikta laikā, kad uz šo darbu vēl attiecas pagaidu ievešanas kārtība un atbilstoši attiecīgajiem Muitas kodeksa noteikumiem tam netiek piemēroti nekādi ievedmuitas nodokļi, netiek uzskatīta nedz par piegādi, nedz arī par pakalpojumu.

Fakti un pirmstiesas procedūra

15 Pagaidu ievešanas kārtības ietvaros Apvienotajā Karalistē ieved Mākslas darbus, lai, iespējams, pārdotu tos izsolēs, un tiem netiek piemēroti nekādi ievedmuitas nodokļi. Ja pēc pārdošanas izsolē darbu ieved Eiropas Kopienā galīgi, tad, pamatojoties uz pārdošanas izsolē gaitā iegūto cenu, ieskaitot izsolītāja maržu, tiek aprēķināts PVN. Pamatojoties uz Sestās direktīvas 11. panta B daļas 6. punktu, turpmāk šo summu samazina tādā veidā, ka faktiskā nodokļa likme ir 5 % no attiecīgā ar nodokli apliekamā objekta.

16 Konstatējot, ka, pretēji Sestās Direktīvas 28. panta 1.a punktā un 28.c panta E daļas 1. punktā noteiktajām saistībām, Apvienotā Karaliste izsolītāja maržai, ko maksā par ievesto Mākslas darbu pārdošanu izsolē, nepiemēro pamatlikmi, 1997. gada 17. martā Komisija šai dalībvalstij nosūtīja brīdinājuma vēstuli un uzsāka procedūru par pārkāpumu atbilstoši EKL 26. pantam.

17 Lai precizētu savu viedokli, Komisija 1998. gada 10. augustā nosūtīja Apvienotajai Karalistei papildu brīdinājuma vēstuli, norādot, ka šī dalībvalsts ir pārkāpusi ne tikai saistības, kas tai tiek uzliktas ar Sestās Direktīvas 28. panta 1.a punktu un 28.c panta E daļas 1. punktu, bet arī tās, kas tai uzliktas ar šīs pašas direktīvas 2. panta 1. punktu, 5. panta 4. punkta c) apakšpunktu, 12. panta 3. punktu un 26.a pantu.

18 Tā kā Apvienotās Karalistes 1997. gada 15. maija un 1998. gada 12. oktobra atbildes Komisiju neapmierināja, 2000. gada 3. augustā tā šai dalībvalstij nosūtīja argumentētu atzinumu, aicinot divu mēnešu laikā no tā paziņošanas dienas veikt pasākumus, lai panāktu atbilstību šim atzinumam.

19 Apvienotās Karalistes iestādes atbildēja ar 2000. gada 16. novembra vēstuli, saglabājot iepriekš izteikto viedokli. Uzskatot, ka šī dalībvalsts nav veikusi pasākumus, lai noteiktajā termiņā panāktu atbilstību argumentētajam atzinumam, Komisija nolēma celt šo prasību.

Par prasību

Par pieņemamību

20 Apvienotās Karalistes valdība atbildes rakstā uz repliku un tiesas sēdē norāda, ka savā replikas rakstā Komisija izvirza jaunu iebildumu, kas nav bijis izvirzīts pirmstiesas procedūras ietvaros, kādēļ Komisijas prasība ir nepieņemama.

21 Argumentētajā atzinumā un prasības pieteikumā Komisija pārmet Apvienotajai Karalistei, ka pēdējā neapliek izsolītāja maržu sakarā ar to Mākslas darbu pārdošanu, uz ko attiecas pagaidu ievešanas kārtība, ar PVN, ko piemēro piegādēm valsts teritorijā Sestās direktīvas 2. panta izpratnē. Turpretim replikas rakstā Komisija uzskata, ka Apvienotā Karaliste pamatoti iekļāva minēto komisijas maksu summā, ko apliek ar nodokli ievešanas brīdī, bet tā kļūdaini aprēķina ievešanai piemērojamo PVN.

22 Prasības, kas celta atbilstoši EKL 226. pantam, priekšmets ir ierobežots ar šajā noteikumā paredzēto pirmstiesas procedūru (skat. 2001. gada 10. maija spriedumu lietā C-152/98 Komisija/Nīderlande, *Recueil*, I-3463. lpp., 23. punkts; 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-439/99 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-305. lpp., 11. punkts, un 2005. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-456/03 Komisija/Itālija, Krājums, I-5335. lpp., 35. punkts). Tādējādi prasība ir jāpamato ar tiem pašiem argumentiem un pamatiem, kādi tie ir argumentētajā atzinumā (skat. it īpaši 1993. gada

1. decembra spriedumu lietā C-234/91 Komisija/Dānija, *Recueil*, I-6273. lpp., 16. punkts, un 1998. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-35/96 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-3851. lpp., 28. punkts). Tādēļ, ja iebildums nav bijis izteikts argumentētajā atzinumā, tas nav pieņemams tiesas procesa stadijā (skat. iepriekš minēto 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā Komisija/Itālija, 11. punkts).

23 Tomēr šī prasība nesniedzas tik tālu, lai katrā ziņā pieprasītu pilnīgu sakritību starp to, kas norādīts argumentētajā atzinumā, un prasības pieteikumā ietverto prasību, ja strīda priekšmets nav paplašināts vai grozīts, bet, gluži pretēji, tikai vienkārši ierobežots (2002. gada 11. jūlija spriedums lietā C-139/00 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-6407. lpp., 19. punkts, un 2005. gada 1. februāra spriedums lietā C-203/03 Komisija/Austrija, Krājums, I-935. lpp., 29. punkts).

24 Šajā lietā Komisija pirmstiesas procedūras un tiesas procesa laikā vienmēr ir apgalvojusi, ka pretēji saistībām, kas Apvienotajai Karalistei tiek uzliktas ar Sesto direktīvu, izsolītāja maržai tā piemēro samazinātu PVN likmi. Jautājums, vai izsolītāja marža ietilpst vai neietilpst muitas vērtībā, nekādā ziņā negroza faktu, ka šī dalībvalsts šai vērtībai piemēro faktisko samazināto likmi. Komisijas viedoklis, saskaņā ar ko šādai maržai jāpiemēro pamatlikme, procesa laikā nav mainījies.

25 Tādējādi Apvienotās Karalistes pamats, ar ko tā lūdz atzīt, ka Komisija ir norādījusi jaunu iebildumu, ir noraidāms.

Par lietas būtību

26 Galvenais jautājums šajā prāvā attiecas uz to, vai izsolītāja marža par ievesto Mākslas darbu, uz ko attiecas pagaidu ievešanas kārtība, pārdošanu izsolē ir apliekama ar nodokli kā darījums valsts teritorijā atbilstoši Sestās direktīvas 16. panta 1. punktā

minētajiem nosacījumiem. Tomēr Komisija norāda arī uz 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta un 12. panta 3. punkta pārkāpumu. Tādējādi ir jāpārbauda, vai apgalvotais šo tiesību normu pārkāpums ir pienācīgi noteikts.

27 Komisija norāda, ka šajā lietā esošā situācija ietver divus faktus, kas izraisa nodokļa piemērošanu: no vienas puses, preču ievešanu, un, no otras puses, darījumu valsts teritorijā. Visos gadījumos, kad pēc ievešanas notiek pārdošana, ko veic nodokļa maksātājs, ar nodokli ir apliekama gan ievešana, gan arī pārdošana.

28 Komisija pārmet Apvienotajai Karalistei, ka tā neizšķir otro nodokļa piemērošanas pamatā esošo faktu, tas ir — pārdošanu izsolē, un neapliek to ar nodokli kā valsts teritorijā veikto darījumu. Līdz ar to šī dalībvalsts ir pārkāpusi saistības, kas tai ir uzliktas ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu, 5. panta 4. punkta c) apakšpunktu un 12. panta 3. punktu.

29 Apvienotās Karalistes valdība atzīst, ka potenciāli pastāv divi fakti, kas izraisa nodokļa piemērošanu, tas ir — preču ievešana un to pārdošana izsolē. Tomēr tā uzskata, ka, tā kā attiecīgie Mākslas darbi ir pakļauti pagaidu ievešanas kārtībai, tad pārdošana attiecīgajās izsolēs ir pārdošana izvešanai uz Kopienas muitas teritoriju Muitas kodeksa 29. panta izpratnē un tā nevar vienlaicīgi veidot darījumus Apvienotajā Karalistē.

30 Sestās direktīvas 2. pantā izšķirtas divas ar PVN apliekamo darījumu kategorijas: no vienas puses, darījumi, kas ir veikti valsts teritorijā, un, no otras puses, preču ievešana.

31 No minētās direktīvas 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta izriet, ka izsolītājs veic preču piegādi, ja tas veic preču nodošanu, pildot starp viņu un pārdevēju vai pircēju noslēgtu līgumu, saskaņā ar kuru par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas nauda.

32 Ar Sestās direktīvas 12. panta 3. punktu ir noteikta PVN pamatlikme, ko piemēro visiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem, uz kuriem neattiecas samazināta likme.

33 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, kopējās PVN nodokļu sistēmas raksturiezīmju analīze ļauj noteikt, ka attiecībā uz visiem dalībvalsts teritorijā veiktajiem darījumiem faktu, kas izraisa nodokļa piemērošanu, veido preču piegāde, ko par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas, turpretim attiecībā uz visiem ievešanas darījumiem faktu, kas izraisa nodokļa piemērošanu, veido vienkārša preču ievešana dalībvalsts teritorijā neatkarīgi no tā, vai ir noticis darījums, vai darbība ir veikta par atlīdzību vai bez tās un vai to ir veicis nodokļa maksātājs vai fiziska persona (skat. it īpaši 1982. gada 5. maija spriedumu lietā 15/81 *Schul, Recueil*, 1409. lpp., 14. punkts).

34 Šajā lietā esošajā gadījumā Mākslas darbi, ko ieved pārdošanai izsolē, no to ievešanas brīža Kopienā ir pakļauti pagaidu ievešanas kārtībai ar pilnīgu atbrīvojumu no ievedmuitas nodokļa ar nosacījumu, ka to galamērķis pirms pārdošanas nav zināms. Ja prece ir pārdota Kopienas pircējam, ievešana tiek veikta tajā dalībvalstī, kuras teritorijā prece tiek izņemta no minētās pagaidu ievešanas kārtības.

35 Ar Sesto direktīvu ir noteiktas divas dažādas nodokļa procedūras, ko attiecīgi piemēro Mākslas darbu ievešanas un pārdošanas izsolē gadījumā. No vienas puses, attiecībā uz ievešanu, kas ir apliekama ar PVN atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 2. punktam, ar 12. panta 3. punkta c) apakšpunktu un, izņēmuma veidā, tās 11. panta B daļas 6. punktu ir noteikta samazināta PVN likme, ko piemēro ievesto preču muitas vērtībai. No otras puses, attiecībā uz pārdošanu izsolē, ja izsolītājs veic piegādi Sestās direktīvas 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta izpratnē, šīs direktīvas

26.a panta C daļas noteikumu mērķis ir noteikt izsolītāja komisijas maksu salīdzinājumā ar kopējo preces vērtību. Šī komisijas maksa attiecībā uz pārdošanu izsolē tādējādi veido ar nodokli apliekamo objektu, kam piemēro pamatlikmi atbilstoši minētās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta noteikumiem.

36 Komisija norāda, ka Sestās direktīvas 16. panta 1. punktā imperatīvi noteikts, ka ja preces, uz ko attiecas pagaidu ievešanas kārtība, turpmāk tiek ievestas, tad visi darījumi, kas ir veikti laikā, kad šīs preces bija pakļautas ievešanas uz laiku kārtībai, ir jāapliek ar nodokli tādā veidā, it kā minētie darījumi būtu bijuši veikti pēc preču galīgās ievešanas. Tādējādi faktiskā samazinātā likme būtu piemērojama preču vērtībai pirms to pārdošanas izsolē, tas ir, cenai, ko pircējs maksā šīs pārdošanas rezultātā, atskaitot izsolītāja komisijas maksu. Šai komisijas maksai turpmāk būtu piemērojama PVN pamatlikme saskaņā ar minētās direktīvas 26.a panta C daļu.

37 Turklāt tā precizē, ka šis noteikums ir piemērojams neatkarīgi no tiem vispārējiem noteikumiem muitas vērtības noteikšanas jomā, kas noteikti ar Muitas kodeksa 29. un 144. pantu, un noteikumiem, kas ietverti Sestās direktīvas 11. panta B daļas 1. punktā.

38 Apvienotās Karalistes valdība šo argumentāciju apstrīd. Tā uzskata, ka tās piemērojamais nodokļu režīms ir savienojams ar Sestās direktīvas 16. pantu, jo no šī noteikuma un minētās direktīvas 11. panta B daļas skaidri izriet, ka šādu darījumu izmaksas ir iekļautas ar nodokli apliekamajā objektā, veicot ievešanu, un tās nav apliekamas ar nodokli kā valsts teritorijā veiktais darījums, kas būtu bijis jādara tad, ja darījums tiktu veikts pēc galīgās ievešanas. Ja izsolītāja komisijas maksa kā atlīdzība par teritorijā veiktu darījumu būtu apliekama atkārtoti, tā būtu divkārša aplikšana ar nodokli.

39 Ir noteikts, ka ar Sestās direktīvas 16. panta 1. punktu attiecībā uz tā E daļā paredzēto kārtību tiek paredzēts, ka dalībvalstis drīkst atbrīvot no PVN dažus darījumus ar precēm, kas ir pakļautas pagaidu ievešanas kārtībai, ar nosacījumu, ka tās nav paredzētas galīgai izlietošanai vai patēriņam, un PVN summa, kas maksājama minētās kārtības piemērošanas izbeigšanas brīdī, atbilst nodokļa summai, kāda būtu bijusi maksājama, ja nodoklis katram no šiem darījumiem būtu bijis uzlikts valsts teritorijā.

40 Šī norma piešķir dalībvalstīm tiesības atbrīvot no nodokļa dažus valsts teritorijā veiktus darījumus attiecībā uz precēm, kam piemērojamas šajā normā paredzētās kārtības vai situācijas, tostarp arī pagaidu ievešanas kārtība, taču minētā norma uzliek dalībvalstīm arī noteiktus nosacījumus, kam šāda atbrīvojuma piemērošanas gadījumā jābūt izpildītiem.

41 Lai gan preces, uz ko kopš to ievešanas Kopienā attiecas pagaidu ievešanas kārtība, galīgās ievešanas brīdis, piemērojot Sestās direktīvas 7. panta 3. punktu, ir atlikts līdz laikam, kad šī kārtība precei vairs netiek piemērota, no šīs direktīvas 16. panta 1. punktā paredzētā izņēmuma izriet, ka visi darījumi, kas ir veikti laikā, kad prece ir pakļauta minētajai pagaidu ievešanas kārtībai, ir apliekami ar nodokli tādā veidā, it kā tie būtu bijuši veikti valsts teritorijā pēc preču galīgās ievešanas.

42 Minētā fakta dēļ gadījumā, ja Mākslas darbu, kas ir pakļauts pagaidu ievešanas kārtībai, pārdod izsolē un pēc šī darījuma ieved Kopienas teritorijā, pārdošana izsolē ir jānošķir no ievešanas, un abi darījumi jāapliek ar nodokli atsevišķi.

43 No minētā izriet, ka, lai apliktu ar nodokli gan ievešanu, gan arī pārdošanu izsolē atbilstoši Sestās direktīvas 16. panta 1. punktā paredzētajiem nosacījumiem, izsoles cenā ir jāizšķir izsolītāja komisijas maksa un ievestās preces muitas vērtība. Tātad

pirmā ir ar nodokli apliekamais objekts attiecībā uz pārdošanu izsolē, ko aprēķina saskaņā ar Sestās direktīvas 26.a pantu un kam piemēro šīs direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzēto pamatlikmi, kamēr otrā atbilst preces muitas vērtībai, ko apliek ar PVN attiecībā uz ievedumiem un piemēro faktisko samazināto likmi, kas Apvienotajā Karalistē ir piemērojama saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta B daļas 6. punktu.

44 Šī interpretācija atbilst Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta mērķim, atbilstoši kuram ir jānodrošina nodokļa neitralitāte starp darījumiem, kas tiek veikti ar precēm, kurām ir piemērojama pagaidu ievešanas kārtība un kas turpmāk tiek ievestas, no vienas puses, un darījumiem, kas tiek veikti ar precēm, kuras jau atrodas Kopienas teritorijā, no otras puses.

45 Ņemot vērā šī sprieduma 43. punktā norādīto analīzi un it īpaši apstākli, ka attiecīgās aplikšanas ar nodokli nolūkā izsolītāja komisijas maksas vērtība ir jānošķir no preces muitas vērtības, nav pamatots Apvienotās Karalistes arguments, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 11. panta B daļas 1. punktu un 3. punkta b) apakšpunktu, lasot tos kopā ar Muitas kodeksa 29. pantu, izsolītāja marža ir ievedvērtības daļa.

46 Tāpat ir jānoraida Apvienotās Karalistes arguments, ka Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta pirmā daļa dalībvalstīm ir fakultatīvs noteikums, bet šī noteikuma pēdējā daļa, ar ko nosaka pienākumu izvairīties no divkāršas uzlikšanas, ir imperatīvs noteikums. Ar šo pēdējo saistību tiek noteikts, ka izsolītāja veiktais darījums dalībvalstīm nav jāuzskata par valsts teritorijā veikto darījumu.

47 Kā pamatoti norāda Komisija, ja dalībvalsts izmanto Sestās direktīvas 16. panta 1. punktā paredzētās tiesības un veic īpašus pasākumus, ļaujot atbrīvot no nodokļa darījumus, kas attiecas uz precēm, kurām piemērota pagaidu ievešanas kārtība, tai jāizpilda visi šajā normā paredzētie nosacījumi.

48 Par Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta pēdējā daļā paredzēto pienākumu izvairīties no nodokļa divkāršas uzlikšanas ir jāatzīmē, ka šis noteikums attiecas uz personu, kam ir nodokļu saistības. Kā izriet no šī paša noteikuma iepriekšējās daļas, neatkarīgi no šīs direktīvas 21. panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmās daļas, persona, kam ir nodokļu saistības saskaņā ar direktīvas 16. panta 1. punkta pirmo daļu, ir persona, kura izraisa to, ka uz precēm vairs neattiecas kārtība vai gadījumi, kas uzskaitīti šajā punktā. Lai novērstu minētās personas, kam ir nodokļu saistības, jebkādu sajaukšanas iespēju, Sestā direktīva paredz pienākumu izvairīties no nodokļa divkāršas uzlikšanas, kam nav nekādas ietekmes uz izsolītāja maržai piemērojamo likmi.

49 Šajos apstākļos un ievērojot to, ka Mākslas darbu pārdošana izsolē pagaidu ievešanas kārtības ietvaros ar turpmāku ievešanu attiecīgās dalībvalsts teritorijā ir uzskatāma par valsts teritorijā veiktu darījumu un kā tāda apliekama ar nodokli, ir jākonstatē, ka Komisijas iebildums attiecībā uz Sestās direktīvas 16. panta 1. punkta pārkāpumu ir pamatots.

50 Tā kā līdz ar to pārdošana izsolē ir kvalificējama par "valsts teritorijā veiktu darījumu", vienlaicīgi ir jākonstatē, ka Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta un 12. panta 3. punkta pārkāpums ir noteikts.

51 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jākonstatē, ka Apvienotā Karaliste, piemērojot samazinātu PVN likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par to Mākslas darbu

pārdošanu izsolē, kas ir ievesti, piemērojot pagaidu ievešanas kārtību, ir pārkāpusi saistības, kas tai izriet no Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums ir nelabvēlīgs, tad jāpiespriež Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste, piemērojot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi komisijas maksai, ko saņem izsolītāji par mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pārdošanu izsolē, kas ir ievesti, piemērojot pagaidu ievešanas kārtību, ir pārkāpusi saistības, kas tai izriet no 2. panta 1. punkta, 5. panta 4. punkta c) apakšpunkta, 12. panta 3. punkta un 16. panta 1. punkta Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ko groza Padomes 1999. gada 25. maija Direktīva 1999/49/EK;**

2) **Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.**

[Paraksti]