TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 9 d. *

Byloje C-305/03

dėl 2003 m. liepos 16 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama R. Lyal, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, atstovaujamą C. Jackson ir R. Caudwell, padedamų *QC* N. Paines, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

* Proceso kalba: anglų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (pranešėjas) ir A. Ó Caoimh,

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. gruodžio 16 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2005 m. vasario 24 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifą komisiniams, kurie mokami aukcionų organizatoriams meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų, importuotų pagal laikinojo įvežimo procedūrą, pardavimo aukcione atveju, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB

dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1999 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva 1999/49 (EB) (OL L 139, p. 27), 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 16 straipsnio 1 dalį (toliau – Šeštoji direktyva).

2 Tiksliau tariant, šis ieškinys pateiktas dėl PVM, taikomo aukcionuose parduodamiems meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, kurių atžvilgiu Jungtinėje Karalystėje taikoma laikinojo įvežimo procedūra ir kurie, juos pardavus, importuojami į Bendrijos teritoriją.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

Šeštoji direktyva

3 Šios direktyvos 2 straipsnyje įtvirtinta:

„Pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

2. prekių importas.

4 Pagal paminėtos direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punktą, tiekimu pagal 1 dalies apibrėžimą taip pat laikoma:

„prekių perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus mokamas komisinis mokestis."

5 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B skirsnio 1, 3 ir 6 dalyse numatyta:

„1. Apmokestinamoji vertė yra prekių muitinė vertė, nustatyta pagal galiojančias Bendrijos nuostatas; ši nuostata taip pat taikoma 7 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytoms prekėms.

<...>

3. Į apmokestinamąją vertę įtraukiama, jei dar nėra įtraukta:

a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, kuriuos reikia mokėti už importo šalies ribų, ir ryšium su importu nustatyti mokesčiai, išskyrus prekėms taikytiną pridėtinės vertės mokestį;

b) atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, atsiradusios iki jų atgabenimo į pirmąją paskirties vietą importo šalies teritorijoje.

„Pirmoji paskirties vieta" – tai vieta, nurodyta važtaraštyje ar kitame transportavimo dokumente, su kuriuo prekės įvežamos į importo šalį. Jei vieta nenurodyta, pirmąja paskirties vieta laikoma pirmoji krovinio perdavimo vieta toje šalyje.

Lygiai taip pat valstybės narės gali į apmokestinamąją vertę įtraukti ir aukščiau nurodytas atsitiktines išlaidas, susijusias su gabenimu į kitą paskirties vietą Bendrijos teritorijoje, jei pastaroji yra žinoma apmokestinimo momentu.

<...>

6. Nukrypstant nuo 1–4 dalies, valstybės narės, kurios 1993 m. sausio 1 d. nesinaudoja 12 straipsnio 3 dalies a punkto trečiojoje pastraipoje numatyta galimybe, gali numatyti, kad 26a straipsnio A dalies a, b ir c punktuose nurodytų meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importo atveju apmokestinamoji vertė bus lygi pagal 1–4 dalis nustatytos vertės daliai.

Ši dalis nustatoma taip, kad apskaičiuotas pridėtinės vertės mokestis bet kuriuo atveju būtų ne mažesnis kaip 5 % vertės, nustatytos pagal 1–4 dalis."

6 Paminėtos direktyvos 12 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama:

„a) Standartinį pridėtinės vertės mokesčio tarifą kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms. Šis procentas nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2000 m. gruodžio 31 d. negali būti mažesnis už 15 %.

<...>

Valstybės narės taip pat gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus. Šie tarifai išreiškiami apmokestinamosios vertės procentu, kuris negali būti mažesnis kaip 5 %, ir taikomi tik H priede nurodytoms tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijoms.

<...>

c) Valstybės narės gali numatyti, kad sumažintas mokesčio tarifas arba vienas iš sumažintų tarifų, kuriuos jos taiko pagal a punkto trečią dalį, taip pat taikomas 26a straipsnio A dalies a, b ir c punktuose nurodytiems importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams.

<...>“

7 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčio importo atveju:

„i) paslaugas, susijusias su importuojamomis prekėmis, kai tokių paslaugų vertė įtraukta į apmokestinamąją vertę pagal 11 straipsnio B skirsnio 3 dalies b punktą."

8 Šeštosios direktyvos 16 straipsnis, kaip numatyta tos pačios direktyvos 28c straipsnyje, numato specialius atleidimo nuo mokesčio atvejus, susijusius su tarptautiniu prekių gabenimu. Jo 1 dalyje įtvirtinta:

„1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos mokesčių nuostatų, valstybės narės gali, pasikonsultavusios, kaip numatyta 29 straipsnyje, imtis specialių priemonių, skirtų atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio visus ar kai kuriuos iš toliau nurodytų sandorių, su sąlyga, kad jie nėra skirti galutiniam naudojimui ir (arba) suvartojimui ir kad pridėtinės vertės mokesčio suma, kurią reikia sumokėti pasibaigus susitarimams dėl situacijų, minimų A–E punktuose, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

<...>

E. Tiekimą:

— 7 straipsnio 1 dalies a punkte minimų prekių, kurioms vis dar galioja laikino įvežimo visiškai atleidžiant nuo importo mokesčio arba išorinio tranzito procedūros,

<...>

taip pat paslaugų, susijusių su tokiu tiekimu.

Nukrypstant nuo 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmosios pastraipos, asmuo, kuris turi sumokėti mokestį pagal pirmąją pastraipą, yra asmuo, kurio pastangomis prekėms nustoja galioti procedūros ar situacijos, išvardytos šioje pastraipoje.

Kai nustojus galioti šioje pastraipoje minimoms procedūroms ar situacijoms susidaro prekių importo situacija, kaip apibrėžta 7 straipsnio 3 dalyje, importo valstybė narė imasi priemonių, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo šalyje

<...>"

9 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB, papildančia bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančia Direktyvą 77/388/EB (OL L 60, p. 16), kurią valstybės narės turėjo perkelti į nacionalinę teisę iki 1995 m. sausio 1 d., į Šeštąją direktyvą buvo įtrauktas 26a straipsnis. Šiame straipsnyje, pavadintame „Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams", įtvirtinta:

„A. *Apibrėžimai*

Šiame straipsnyje, ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų:

<...>

e) „apmokestinamasis prekybininkas“ – tai apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes ir (arba) meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, neatsižvelgiant į tai, ar minėtas apmokestinamas asmuo veikia savo vardu ar kito asmens vardu remiantis sutartimi, pagal kurią, nupirkus ar pardavus, mokami komisiniai;

f) „pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius“ – tai bet koks apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, siūlo prekes viešame aukcione, norėdamas jas perduoti aukščiausią kainą pasiūliusiam pirkėjui;

g) „pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriaus atstovaujamas asmuo“ – tai bet koks asmuo, perduodantis prekes pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriui sutartimi, pagal kurią, nupirkus, mokami komisiniai, laikantis šių nuostatų:

— pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius siūlo prekes savo vardu, bet atstovaujamo asmens sąskaita,

— pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius perduoda prekes savo vardu, bet atstovaujamo asmens sąskaita, aukščiausią kainą viešame aukcione pasiūliusiam pirkėjui.

<...>

C. Speciali tvarka pardavimams viešo aukciono būdu

1. Nukrypstant nuo B dalies nuostatų, valstybės narės, vadovaudamosi toliau pateiktomis nuostatomis, gali nustatyti apmokestinamąją vertę, kai naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus patiekia pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius, remdamasis sutartimi, pagal kurią, pardavus prekes viešame aukcione, mokami komisiniai, veikiantis savo vardu, bet sąskaita:

<...>

2. Visų 1 dalyje nurodytų prekių tiekimų atveju apmokestinamoji vertė yra lygi bendrai sumai, kurią pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius nurodo pirkėjui sąskaitoje faktūroje pagal 4 dalį, atėmus:

— gryną sumą, pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriaus sumokėtą arba mokėtiną jo atstovaujamam asmeniui, nustatytą pagal 3 dalį

ir

— mokesčio sumą, kurią turi sumokėti pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius už jo patiektas prekes.

3. Pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriaus jo atstovaujamam asmeniui sumokėta arba mokėtina gryna suma yra lygi skirtumui tarp:

— prekių kainos viešame aukcione

ir

— komisinių sumos, kurią pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius iš jo atstovaujamo asmens gavo arba turi gauti pagal sutartį, numatančią komisinių mokėjimą pardavus.

<...>

7. Prekės laikomos patiektomis apmokestinamam asmeniui, kuris yra pardavimo viešo aukciono būdu organizatorius, nuo to momento, kai jos parduodamos viešame aukcione.

<...>"

10 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalyje, kuri buvo įtvirtinta Šeštąją direktyvą keičiančioje Direktyvoje 94/5, patikslinta, kad ne ilgiau kaip iki 1999 m. birželio 30 d.

Jungtinė Karalystė importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ar antikvariniams daiktams gali taikyti sumažintą tarifą, kuris negali viršyti 2,5 %. Nuo šios datos ši valstybė narė buvo įpareigota šiam importui taikyti standartinį mokesčio tarifą arba, taikant išimtį pagal 11 straipsnio B dalies 6 punktą, sumažintą tarifą, bet ne mažesnį nei 5 %.

Muitinės kodeksas

11 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1, toliau – Muitinės kodeksas), 29 straipsnyje įtvirtinta:

„1. Importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais <...>.

<...>

3. a) Faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina – tai visi pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus įvykdytus arba priklausančius įvykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjo įsipareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga <...>“

12 Detalios Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos įtvirtintos 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamente (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančiame <...> Reglamento Nr. 2913/92 <...> įgyvendinimo nuostatas (OL L 253, p. 1), iš dalies pakeistame 2001 m. gegužės 4 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 993/2001 (OL L 141, p. 1). Įtvirtintos tokios svarbios šiai bylai nuostatos:

„576 straipsnis

<...>

3. Nuo importo muitų visiškai atleidžiamos šios prekės:

a) meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai, kaip apibrėžta Direktyvos 77/388/EEB I priede, importuoti eksponavimo tikslais, siekiant galimo jų pardavimo;

b) prekės, išskyrus naujas prekes, įvežtos parduoti aukcione."

„582 straipsnis

1. Tais atvejais, kai prekėms, pateiktoms procedūrai įforminti pagal 576 straipsnį, formalumai užbaigiami jas pateikiant į laisvą apyvartą, muitų skolos suma nustatoma remiantis apskaičiavimo elementais, taikomais šioms prekėms išleidimo į laisvą apyvartą deklaracijos priėmimo metu.

<...>"

Nacionalinė teisė

13 Iš bylos išplaukia, kad 1995 m. gegužės 10 d. Nutarimo dėl pridėtinės vertės mokesčio (specialiosios nuostatos) (*Value Added Tax (Special Provisions) Order* 1995 – S.I. 1995/1268), kuris įsigaliojo 1995 m. birželio 1 d. ir kuriuo Direktyvos 94/5 nuostatos buvo perkeltos į Jungtinės Karalystės teisę, 12 straipsnyje įtvirtintas maržos sistemos taikymas pardavimo viešo aukciono būdu organizatoriui tiekiant meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus.

14 Pagal 1995 m. kovo 30 d. nutarimą dėl pridėtinės vertės mokesčio (operacijų vykdymas) (Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order 1995 – (S.I. 1995/958) 3 straipsnį nuosavybės teisių į pardavimo tikslu importuotus meno kūrinius perdavimas, kai meno kūriniams dar taikoma laikinojo įvežimo procedūra visiškai atleidžiant nuo importo mokesčių pagal atitinkamas Muitinės kodekso nuostatas, nėra laikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

Bylos aplinkybės ir ikiteisminė procedūra

15 Jungtinėje Karalystėje meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų (toliau – meno kūriniai), importuotų galimam jų pardavimui viešame aukcione, atžvilgiu taikoma laikinojo įvežimo procedūra visiškai atleidžiant nuo importo mokesčio. Jei parduotas viešame aukcione objektas yra galutinai importuojamas į Europos bendriją, PVM apskaičiuojamas remiantis kaina, sumokėta pardavus viešame aukcione, įskaitant ir aukciono organizatoriaus maržą. Ši suma vėliau sumažinama taikant Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą, nustatant 5 % apmokestinamosios vertės faktinį apmokestinamąjį tarifą.

16 Komisija, konstatavusi, kad Jungtinė Karalystė, priešingai nei numato Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalis ir 28c straipsnio E dalies 1 punktas, standartiniu tarifu neapmokestina aukciono organizatoriaus maržos viešame aukcione parduodamiems importuotiems meno kūriniams, 1997 m. kovo 17 d. išsiuntė oficialų pranešimą šiai valstybei narei ir pradėjo pažeidimo procedūrą pagal EB 226 straipsnį.

17 Komisija, norėdama patikslinti savo poziciją, 1998 m. rugpjūčio 10 d. išsiuntė Jungtinei Karalystei papildomą oficialų pranešimą, patikslindama, kad ši valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų, kurie numatyti ne tik Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 1a dalyje ir 28c straipsnio E dalies 1 punkte, bet ir tos pačios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte, 5 straipsnio 4 dalies c punkte, 12 straipsnio 3 dalyje ir 26a straipsnyje.

18 Kadangi 1997 m. gegužės 15 d. ir 1998 m. spalio 12 d. Jungtinės Karalystės institucijų atsakymas Komisijos neįtikino, ji 2000 m. rugpjūčio 3 d. šiai valstybei narei pateikė pagrįstą nuomonę, nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo jos gavimo imtis būtinų priemonių, kad į ją būtų tinkamai atsižvelgta.

19 Jungtinės Karalystės institucijos 2000 m. lapkričio 16 d. laišku pateikė atsakymą, palaikantį anksčiau išdėstytą poziciją. Manydama, kad ši valstybė narė per nustatytą laikotarpį nesiėmė būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta į pagrįstą nuomonę, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl priimtinumo

20 Jungtinės Karalystės vyriausybė triptike ir žodinės proceso dalies metu teigė, kad Komisija dublike pateikė naują kaltinimą, kuris nebuvo nurodytas ikiteisminėje procedūroje, o tai daro ieškinį nepriimtiną.

21 Pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje Komisija kaltino Jungtinę Karalystę pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį nepamokestinus tiekimui šalies teritorijoje taikomu PVM meno kūrinių, importuotų taikant laikinojo įvežimo procedūrą, viešo aukciono organizatoriaus maržos. Tačiau dublike ji nurodė, kad Jungtinė Karalystė teisingai įtraukė paminėtus komisinius į apmokestinamąją importo sumą, tačiau ji klaidingai apskaičiavo importo PVM.

22 EB 226 straipsnio pagrindu pateikto ieškinio objektą apibrėžia šioje nuostatoje numatyta ikiteisminė procedūra (žr. 2001 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-152/98, Rink. p. I-3463, 23 punktą; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-439/99, Rink. p. I-305, 11 punktą ir 2005 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-456/03, Rink. p. I-5335, 35 punktą). Taigi ieškinys turi remtis tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė

(žr., be kita ko, 1993 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-234/91, Rink. p. I-6273, 16 punktą ir 1998 m. birželio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-35/96, Rink. p. I-3851, 28 punktą). Jeigu kaltinimas nebuvo suformuluotas pagrįstoje nuomonėje, jis yra nepriimtinas Teisingumo Teismo proceso metu (žr. minėto 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 11 punktą).

23 Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad turi visiškai sutapti pagrįstos nuomonės rezoliucinė dalis ir ieškinio reikalavimai, jeigu bylos objektas nebuvo išplėstas ar pakeistas, bet, priešingai, tik apribotas (2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-139/00, Rink. p. I-6407, 19 punktas ir 2005 m. vasario 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-203/03, Rink. p. I-935, 29 punktas).

24 Šiuo atveju Komisija tiek ikiteisminės procedūros, tiek ir teismo proceso metu teigė, kad Jungtinė Karalystė aukciono organizatoriaus maržai taikė sumažintą PVM tarifą, priešingai nei numato įsipareigojimai pagal Šeštąją direktyvą. Klausimas dėl to, ar aukciono organizatoriaus marža sudaro muitinę vertę, ar ne, nekeičia aplinkybės, kad Jungtinė Karalystė jai taiko sumažintą faktinį tarifą. Komisijos pozicija, kad ši marža turi būti apmokestinta standartiniu tarifu, proceso metu nepasikeitė.

25 Todėl Jungtinės Karalystės motyvas, kad Komisija pateikė naują kaltinimą, yra atmestinas.

Dėl esmės

26 Pagrindinis šio ginčo klausimas yra tas, ar aukciono organizatoriaus marža, viešame aukcione pardavus importuotus meno kūrinius, kuriems taikoma laikinojo įvežimo procedūra, turi būti apmokestinta kaip sandoris šalies teritorijoje pagal Šeštosios

direktyvos 16 straipsnio 1 dalį. Tačiau Komisija taip pat nurodė ir 2 straipsnio 1 punkto, 5 straipsnio 4 dalies c punkto ir 12 straipsnio 3 dalies pažeidimą. Todėl reikia įvertinti, ar nurodytas šių nuostatų pažeidimas yra pagrįstas.

27 Komisija pastebi, kad nagrinėjama situacija apima dvi apmokestinimo priežastis: viena vertus, prekių importas, kita vertus, sandoris šalies teritorijoje. Visais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo importuotas prekes parduoda, tiek importas, tiek ir pardavimas turi būti apmokestinti.

28 Ji kaltina Jungtinę Karalystę neįvertinus antrosios apmokestinimo priežasties, tai yra pardavimo viešame aukcione, ir neapmokestinus jo, kaip sandorio šalies teritorijoje. Todėl ši valstybė narė neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 5 straipsnio 4 dalies c punktą bei 12 straipsnio 3 dalį.

29 Jungtinės Karalystės vyriausybė pripažįsta, kad potencialiai egzistuoja dvi apmokestinimo aplinkybės: prekių importas ir jų pardavimas viešame aukcione. Tačiau, jos nuomone, kai objektams taikoma laikinojo įvežimo procedūra, pardavimas aptariamuose aukcionuose yra pardavimas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją pagal Muitinės kodekso 29 straipsnį, ir todėl negali tuo pačiu metu reikšti sandorio Jungtinėje Karalystėje.

30 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis išskiria dvi PVM mokesčiu apmokestinamąsias operacijų kategorijas, tai šalies viduje sudaryti sandoriai ir prekių importas.

31 Iš paminėtos direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto išplaukia, kad aukciono organizatorius prekes patiekia, kai jis perduoda prekę pagal komiso sutartį, sudarytą tarp jo ir pardavėjo arba pirkėjo.

32 Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalis nustato standartinį PVM tarifą, taikomą visoms operacijoms, kurioms nenustatytas sumažintas mokesčio tarifas.

33 Kaip Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, bendros PVM sistemos požymių analizė leidžia nustatyti, kad visiems sandoriams valstybės narės teritorijoje apmokestinimo pagrindas yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, įvykdytas atlygintinis prekės tiekimas, o visoms importo operacijoms apmokestinimo pagrindas yra vien tik prekės patekimas į valstybės narės teritoriją, neatsižvelgiant į sandorio sudarymo šioje teritorijoje faktą bei į tai, ar sandoris įvykdytas apmokestinamojo asmens ar kito asmens, atlygintinai ar ne (žr., be kita ko, 1982 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Schul*, 15/81, Rink. p. 1409, 14 punktą).

34 Šiuo atveju meno kūrinių, importuotų siekiant juos parduoti viešame aukcione, atžvilgiu nuo jų patekimo į Bendriją taikoma laikinojo įvežimo procedūra, juos visiškai atleidžiant nuo importo mokesčių, su sąlyga, kad jų galutinė pristatymo vieta nėra žinoma prieš parduodant. Kai prekė yra parduodama Bendrijos pirkėjui, importuojama į valstybės narės teritoriją, kurioje prekei nustoja galioti ši procedūra.

35 Šeštoji direktyva numato du skirtingus mokestinius režimus, taikomus atitinkamai meno kūrinių importui ir pardavimui viešame aukcione. Viena vertus, dėl importo, kuris apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 2 punktą, šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies c punktas ir, kaip išimtis, jos 11 straipsnio B dalies 6 punktas numato sumažintą PVM tarifą, taikomą importuojamų prekių muitinei vertei. Kita vertus, dėl pardavimo viešuosiuose aukcionuose Šeštosios direktyvos

26a straipsnio C dalies nuostatos atskiria aukciono organizatoriaus komisinius nuo bendros prekės vertės, kai aukciono organizatorius patiekia prekę šios direktyvos 5 straipsnio 4 dalies c punkto prasme. Todėl šie aukciono organizatoriaus komisiniai yra apmokestinimo pagrindas pardavimams aukcionuose, kuriems taikomas standartinis tarifas pagal tos pačios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktą.

36 Komisija teigia, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis imperatyviai nustato, kad visos operacijos, atliktos su prekėmis, kol joms buvo taikoma laikinojo įvežimo procedūra, jei prekės po to importuojamos, turi būti apmokestintos taip, tarsi paminėtos operacijos būtų atliktos po prekių galutinio importo. Taigi, sumažintas faktinis mokesčio tarifas turėtų būti taikomas prekių vertei prieš jas parduodant aukcione, tai yra kainai, kurią sumoka pirkėjas šio pirkimo metu, atskaičius komisinius konkurso organizatoriui. Tada standartinis PVM tarifas taikomas paminėtiems komisiniams pagal paminėtos direktyvos 26a straipsnio C dalį.

37 Be to, ji patikslina, kad ši taisyklė yra nepriklausoma nuo bendrųjų taisyklių dėl muitinės vertės nustatymo, įtvirtintų Muitinės kodekso 29 ir 144 straipsniuose, ir Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punkte numatytų taisyklių.

38 Jungtinės Karalystės vyriausybė ginčija šiuos argumentus. Jos nuomone, jos taikomas mokesčių režimas yra suderinamas su Šeštosios direktyvos 16 straipsniu, nes iš šios nuostatos bei iš tos pačios direktyvos 11 straipsnio B dalies aiškiai išplaukia, kad tokių operacijų kaina yra įtraukiama į apmokestinamąją vertę importuojant, o ne apmokestinama kaip operacija šalies teritorijoje, kaip būtų po galutinio importo įvykdytos operacijos atveju. Jei komisiniai būtų iš naujo apmokestinti, kaip atlyginimas už operaciją šalies teritorijoje, tai reikštų dvigubą apmokestinimą.

39 Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalis režimo, įtvirtinto E dalyje, atžvilgiu numato, kad valstybės narės gali atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio tam tikrus sandorius dėl prekių, kurioms galioja laikinojo įvežimo procedūros, su sąlyga, kad jos nėra skirtos galutiniam naudojimui ar suvartojimui ir kad pridėtinės vertės mokesčio suma, kurią reikia sumokėti pasibaigus taikytoms procedūroms, atitinka mokesčio sumą, kurią būtų tekę sumokėti, jeigu kiekvienas iš šių sandorių būtų apmokestintas šalies teritorijoje.

40 Kadangi ši nuostata suteikia valstybėms narėms galimybę atleisti nuo mokesčių tam tikrus sandorius, sudarytus šalies teritorijoje dėl prekių, kurioms taikomos procedūros ar situacijos, įtvirtintos šioje nuostatoje, įskaitant ir laikinojo įvežimo procedūrą, ji joms taip pat nustato tam tikras sąlygas, kurios turi būti įgyvendintos norint taikyti šią išimtį.

41 Nors galutinio prekės, kuriai nuo jos patekimo į Bendriją taikoma laikinojo įvežimo procedūra, importo momentas, taikant Šeštosios direktyvos 7 straipsnio 3 dalį, siejamas su momentu, kai prekės atžvilgiu pasibaigia ši procedūra, iš 16 straipsnio 1 dalyje numatytos išimties išplaukia, kad visi sandoriai, įvykdyti galiojant laikinojo įvežimo procedūrai, turi būti apmokestinti, tarsi tai būtų sandoriai šalies teritorijoje po galutinio prekių importo.

42 Todėl tuo atveju kai meno kūrinys yra parduodamas viešame aukcione jam taikant laikinojo įvežimo procedūrą ir sudarius šį sandorį importuojamas į Bendrijos teritoriją, reiktų atskirti pardavimą aukcione nuo importo ir juos apmokestinti atskirai.

43 Taigi, norint apmokestinti tiek importą, tiek pardavimą aukcione pagal sąlygas, įtvirtintas Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, reiktų atskirti varžytinių kainos dalį, kuri yra aukciono organizatoriaus komisiniai, nuo tos dalies, kuri yra

importuotos prekės muitinė vertė. Pirmoji dalis bus pardavimo aukcione apmokestinamoji vertė, apskaičiuojama pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsnį ir apmokestinama taikant standartinį tarifą, įtvirtintą šios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punkte, o antroji dalis atitinka prekės, kuri apmokestinama importo PVM, muitinę vertę ir apmokestinama taikant sumažintą faktinį tarifą, taikomą Jungtinėje Karalystėje pagal paminėtos direktyvos 11 straipsnio B dalies 6 punktą.

44 Toks aiškinimas atitinka Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies tikslą – užtikrinti neutralumą mokesčių atžvilgiu tarp, viena vertus, sandorių dėl prekių, kurioms taikoma laikinojo įvežimo procedūra ir kurios vėliau importuojamos, ir, antra vertus, sandorių dėl prekių, kurios jau yra Bendrijos teritorijoje.

45 Atsižvelgiant į šio sprendimo 43 punkte pateiktą analizę, o tiksliau kalbant, į aplinkybę, kad aukciono organizatoriaus komisinių dydis turi būti atskirtas nuo prekės muitinės vertės, siekiant jų atskiro apmokestinimo, Jungtinės Karalystės motyvas, kad aukciono organizatoriaus marža sudaro dalį importo vertės pagal Šeštosios direktyvos 11 straipsnio B dalies 1 punktą ir 3 punkto b papunktį bei Muitinės kodekso 29 straipsnį, yra nepagrįstas.

46 Taip pat atmestinas ir Jungtinės Karalystės motyvas, kad Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pirmoji pastraipa yra fakultatyvinė nuostata valstybėms narėms, o paskutinė tos pačios nuostatos pastraipa, tai yra pareiga vengti dvigubo apmokestinimo, yra imperatyvi nuostata. Pastaroji pareiga reikalauja, kad valstybės narės aukciono organizatoriaus įvykdytų sandorių nelaikytų sandoriais šalies teritorijoje.

47 Kaip teisingai teigia Komisija, kai valstybė narė naudojasi galimybe, įtvirtinta Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalyje, taikydama ypatingas priemones, leidžiančias atleisti nuo mokesčių sandorius dėl prekių, kurioms taikoma laikino įvežimo procedūra, ji turi laikytis visų sąlygų, kurios yra įtvirtintos šioje nuostatoje.

48 Dėl pareigos vengti dvigubo apmokestinimo, numatytos Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies paskutinėje pastraipoje, pažymėtina, kad ši nuostata taikytina mokestį turinčiam mokėti asmeniui. Kaip matyti iš pirmesnės pastraipos, nukrypstant nuo tos pačios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies a punkto pirmosios pastraipos, asmuo, turintis mokėti mokestį už sandorius, įtvirtintus 16 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje, yra asmuo, kurio pastangomis prekėms nustoja galioti procedūros ar situacijos, numatytos šioje nuostatoje. Todėl, siekiant išvengti bet kokio suklaidinimo dėl mokestį turinčio mokėti asmens, Šeštoji direktyva numato pareigą vengti dvigubo apmokestinimo, bet tai neturi jokios įtakos tarifui, taikomam aukciono organizatoriaus maržai.

49 Esant šioms sąlygoms ir atsižvelgiant į aplinkybę, kad meno kūrinių, kuriems taikoma laikino įvežimo procedūra, vėliau jas importuojant į valstybę narę, pardavimas viešame aukcione turi būti laikomas sandoriu, įvykdytu šalies teritorijoje ir, būdamas toks, jis turi būti apmokestintas, konstatuotina, kad Komisijos nurodytas kaltinimas dėl Šeštosios direktyvos 16 straipsnio 1 dalies pažeidimo yra pagrįstas.

50 Kadangi pardavimas aukcione turi būti kvalifikuojamas kaip sandoris šalies teritorijoje, taip pat konstatuotina, kad buvo pažeistas Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktas, 5 straipsnio 4 dalies c punktas ir 12 straipsnio 3 dalis.

51 Remiantis tuo, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčio tarifą aukciono organizatoriaus gautiems komisiniams pardavus

aukcione meno kūrinius, antikvarinius daiktus ar kolekcionavimo objektus, importuotus pagal laikinojo įvežimo procedūrą, Jungtinė Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 16 straipsnio 1 dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Jungtinės Karalystės, ir pastaroji pralaimėjo bylą, ji turi padengti bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **Taikydama sumažintą pridėtinės vertės mokesčio tarifą aukciono organizatorių gautiems komisiniams aukcione pardavus meno kūrinius, antikvarinius daiktus ar kolekcionavimo objektus, importuotus pagal laikinojo įvežimo procedūrą, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1999 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva 1999/49 (EB), 2 straipsnio 1 punktą, 5 straipsnio 4 dalies c punktą, 12 straipsnio 3 dalį ir 16 straipsnio 1 dalį.**

2. **Priteisti iš Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.