A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. február 9. *

A C-305/03. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2003. július 16-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviseli: R. Lyal, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (képviselik: C. Jackson és R. Caudwell, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: N. Paines QC, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen

* Az eljárás nyelve: angol.

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. december 16-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2005. február 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetlevelében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága – mivel a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) kedvezményes mértékét alkalmazta az ideiglenes behozatali eljárás keretében behozott művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok és régiségek (a továbbiakban: művészeti tárgyak) árverése után az árverezők által felszámított jutalékra – nem teljesítette az 1999. május 25-i 1999/49/EK tanácsi

irányelvvel (HL L 139, 27. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 322. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145, 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 2. cikkének 1. pontjából, 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából, 12. cikkének (3) bekezdéséből és 16. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

2 Jelen kereset különösen az Egyesült Királyságban ideiglenes behozatali eljárás alá vont, és értékesítésüket követően a Közösség területére behozott művészeti tárgyak árverésére kivetett HÉA alkalmazására vonatkozik.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

A hatodik irányelv

3 Ezen irányelv 2. cikke előírja:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

2. a termékimport."

4 Az említett irányelv 5. cikke (4) bekezdésének c) pontja alapján szintén ugyanezen cikk 1. pontja szerinti értékesítésnek minősül:

„a termékek bizományi szerződés alapján történő átruházása".

5 A hatodik irányelv 11. cikke B. részének (1), (3) és (6) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az adóalap azon vám szempontjából meghatározott érték, amelyet a hatályos közösségi rendelkezéseknek megfelelően állapítanak meg; ez vonatkozik a 7. cikk (1) bekezdésének b) pontjában említett termékek behozatalára is.

[...]

(3) Az adóalapba, amennyiben még nincsenek beszámítva, a következőket kell beszámítani:

a) az importáló országon kívül esedékes, valamint a behozatal miatt fizetendő adók, vámok, lefölözések és egyéb díjak, kivéve magát a felszámolandó hozzáadottérték-adót;

b) azon járulékos költségek, mint a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek, amelyek az importáló tagállam területén belül a termék első rendeltetési helyéig felmerültek.

Az »első rendeltetési hely« az a hely, amelyet a szállítólevélben vagy más olyan kísérőokmányban tüntettek fel, amellyel a terméket az importáló tagállam területére beviszik. Amennyiben ezen adat hiányzik, első rendeltetési helynek az a hely minősül, ahol az importáló tagállam területén belül az első átrakás történik.

Az említett járulékos költségeket bele lehet számítani az adóalapba, ha azok az importáló tagállam területén belül egy másik rendeltetési helyre történő szállításból erednek, amennyiben ez a hely az adóköteles esemény keletkezésének időpontjában ismert.

[...]

(6) Azon tagállamok, amelyek 1993. január 1-jén nem éltek a 12. cikk (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése által kínált lehetőséggel, az (1)–(4) bekezdésektől eltérően úgy rendelkezhetnek, hogy a 26a. cikk A. részének a), b) és c) pontjában meghatározott művészeti tárgyak [...] behozatala esetén az adóalap az (1)–(4) bekezdésnek megfelelően meghatározott összeg bizonyos hányada legyen.

Az összeghányadot úgy kell meghatározni, hogy az ebből kifolyólag esedékes, behozatalra vonatkozó [HÉA] minden esetben elérje az (1)–(4) bekezdéseknek megfelelően meghatározott összeg 5%-át."

6 Az említett irányelv 12. cikke (3) bekezdésének szövege a következő:

„a) A [HÉA] általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termék értékesítésére és a szolgáltatások nyújtására is. 1999. január 1-jétől 2000. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb, mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.

[...]

c) A tagállamok úgy határozhatnak, hogy az a) pont harmadik bekezdése értelmében alkalmazott kedvezményes adómértéket vagy adómértékek egyikét alkalmazzák a 26a. cikk A. részének a), b) és c) pontjában meghatározott művészeti tárgyak [...] behozatala esetén is.

[...]"

7 Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése rögzíti, hogy a tagállamok a behozatalnál mentesítik az adó alól többek között az alábbiakat:

„i) a termékimporttal kapcsolatos olyan szolgáltatások nyújtása, amelyeknek értékét a 11. cikk B. része (3) bekezdésének b) pontja értelmében az adóalap tartalmazza".

8 A hatodik irányelv 16. cikke, amint az ugyanezen irányelv 28c. cikkéből következik, számos mentességet tartalmaz a nemzetközi áruforgalom tekintetében, és amely (1) bekezdésében az alábbiakat rögzíti:

„Az egyéb közösségi adózási rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok a 29. cikkben meghatározott konzultációkra is figyelemmel olyan különleges intézkedéseket tehetnek, amelyek arra irányulnak, hogy mentességben részesítsék a következő ügyletek némelyikét vagy mindegyikét, feltéve, hogy azok nem végső felhasználásra és/vagy fogyasztásra szolgálnak, továbbá hogy a [HÉA] összege az A.-E. részben említett esetekre vonatkozó intézkedések megszüntetésekor megfelel azon adóösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna esedékes:

[...]

E. értékesítések:

– a 7. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett termékekből, amelyekre továbbra is érvényesek az ideiglenes behozatallal összefüggő teljes importvám-mentességet szabályozó rendelkezések vagy a külső árutovábbítási eljárást szabályozó rendelkezések,

[...]

továbbá az ilyen értékesítésekhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtások.

Eltérve a 21. cikk 1. pontja a) alpontjának első albekezdésétől, az esedékes adó megfizetéséért felelős személy az első albekezdésnek megfelelően azon személy, akinek révén a termékek kikerülnek az e bekezdésben felsorolt rendelkezések, illetve helyzetek hatálya alól.

Amikor a termékek kivonása az e bekezdésben felsorolt rendelkezések, illetve helyzetek hatálya alól a 7. cikk (3) bekezdésének értelmében vett behozatalt eredményezi, akkor a behozó tagállam meghozza azon intézkedéseket, amelyek az országban a kettős adóztatás elkerüléséhez szükségesek.

[...]"

9 A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelv (HL L 60, 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.), amelyet a tagállamoknak 1995. január 1-jéig kellett átültetniük, a hatodik irányelvet kiegészítette a 26a. cikkel. E „[h]asznált cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések" címet viselő rendelkezés szövege a következő:

„*A. Meghatározások*

E cikk alkalmazásában és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

[...]

e) »adóköteles viszonteladó«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során megvásárol vagy vállalkozása számára beszerez, illetve viszonteladás céljából behoz használt cikkeket és/vagy művészeti tárgyakat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga javára vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy érdekében jár el,

f) »nyilvános árverés szervezője«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége keretében nyilvános árverésen kínál termékeket azzal, hogy a legmagasabb ajánlatot tevőnek adja el a terméket;

g) »nyilvános árverés szervezőjének megbízója«: olyan személy, aki nyilvános árverés szervezőjének termékeket ad át olyan szerződés keretében, amely kereskedelmi jutalékot biztosít, a következő előírások figyelembevételével:

– a nyilvános árverés szervezője a terméket a saját nevében, de a megbízó javára kínálja eladásra,

– a nyilvános árverés szervezője a terméket a saját nevében, de a megbízó javára adja át a nyilvános árverésesen legmagasabb ajánlatot tevőnek.

[...]

C. A nyilvános árveréseken való értékesítésre vonatkozó különleges rendelkezések

(1) A B. résztől eltérve a tagállamok a következő rendelkezések figyelembevételével határozhatják meg azon használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok és régiségek értékesítésből származó adóalapot, amely tárgyakat a termékek nyilvános árverésen való értékesítésére jutalékot biztosító szerződés értelmében egy saját nevében eljáró, nyilvános árveréseket szervező személy adott el a következő személyek javára:

[...]

(2) Az (1) bekezdésben említett minden egyes termékértékesítés után az adóalap a nyilvános árverés szervezője által, a (4) bekezdésnek megfelelően a vásárló számára kiállított számla teljes összege, csökkentve a következő összegekkel:

– a nyilvános árverés szervezője által a megbízónak kifizetett vagy kifizetendő, a (3) bekezdés szerint meghatározott nettó összeg,

és

– a nyilvános árverés szervezője által az értékesítéssel kapcsolatban fizetendő adó.

(3) A nyilvános árverés szervezője által a megbízónak kifizetett vagy kifizetendő nettó összeg a következő két összeg különbsége:

– a termék értékesítési ára a nyilvános árverésen,

és

– azon jutalék összege, amely a nyilvános árverés szervezőjének a megbízó az erről szóló szerződés értelmében fizetett vagy fizetne.

[...]

(7) Terméknek olyan adóalany részére történő értékesítése, aki nyilvános árverés szervezője, akkor tekintendő megtörténtnek, amikor magára a nyilvános árverés útján történő értékesítésre sor kerül.

[...]"

10 A hatodik irányelv 28. cikke (1a) bekezdésének a 94/5 irányelvből származó szövege rögzíti, hogy az Egyesült Királyság a művészeti tárgyak behozatalára 1999. június 30-

ig olyan kedvezményes adómértéket alkalmazhatott, amely nem lehetett alacsonyabb 2,5%-nál. Ezen időponttól kezdődően az Egyesült Királyság köteles volt arra, hogy e behozatalokra az általános adómértéket alkalmazza vagy — a 11. cikk B. részének (6) bekezdésében foglalt kivétel alapján — 5%-nál nem alacsonyabb kedvezményes adómértéket alkalmazzon.

A Vámkódex

11 A Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o., a továbbiakban: Vámkódex) 29. cikke rögzíti:

„(1) Az importált áru vámértéke az ügyleti érték, vagyis a Közösség vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladáskor az áruért ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő, szükség esetén a 32. és 33. cikknek megfelelően kiigazított ár [...]

[...]

(3) (a) A ténylegesen kifizetett vagy kifizetendő ár az importált áruért az eladónak vagy az eladó javára a vevő részéről teljesített vagy teljesítendő teljes kifizetés, és magában foglal a vevő részéről az eladónak vagy a vevő részéről valamely harmadik félnek az eladó kötelezettségének teljesítésére az importált áru eladásának feltételeként teljesített vagy teljesítendő minden kifizetést [...]".

12 A Vámkódex végrehajtásának részletes szabályait a 2001. május 4-i 993/2001/EK bizottsági rendelettel (HL L 141., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 11. kötet, 286. o.) módosított, a 2913/92/EGK rendelet végrehajtására vonatkozó rendelkezések megállapításáról szóló, 1993. július 2-i 2454/93/EGK bizottsági rendelet (HL L 253., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 6. kötet, 3. o.) tartalmazza. E rendelet irányadó rendelkezései a következők:

„576. cikk

[...]

(3) A behozatali vámok alóli teljes mentességet kell megadni a következőkre:

a) [...] [művészeti tárgyakra] a [77/388] irányelv I. mellékletében meghatározottak szerint, ha azokat kiállítás céljára az esetleges értékesítés szándékával importálják;

b) az újonnan előállítottakon kívüli árukra, amelyeket aukció útján történő értékesítés érdekében hoznak be.

[...]

582. cikk

(1) Amikor az 576. cikk szerint vámeljárás alá vont árukra vonatkozó vámeljárást szabad forgalomba bocsátással lezárják, a vámtartozás összegét a szabad forgalomba bocsátásra vonatkozó nyilatkozat elfogadásának időpontjában az ilyen árukra vonatkozó értékelési elemek alapján kell meghatározni.

[...]"

A nemzeti szabályozás

13 Az iratokból kitűnik, hogy az 1995. évi Value Added Tax (Special Provisions) Order (a hozzáadottérték-adóról [különös rendelkezések] szóló rendelet – S.I. 1995/1268), amely 1995. június 1-jén lépett hatályba, és amely átültette a 94/5 irányelvet az Egyesült Királyságban, 12. cikkében szabályozza a jutalékrendszer alkalmazását a művészeti tárgyaknak a nyilvános árverés szervezője általi értékesítése esetén.

14 Az 1995. évi Value Added Tax (Treatment of Transaction) Order (a hozzáadottérték-adóról [ügyletek kezelése] szóló rendelet – S.I. 1995/958) 3. cikke úgy rendelkezik, hogy nem tekinthető sem termékértékesítésnek, sem szolgáltatásnyújtásnak a viszonteladás céljából behozott művészeti tárgy tulajdonjogának átruházása, ha e tárgy a Vámkódex vonatkozó rendelkezéseivel összhangban ideiglenes behozatali eljárás és teljes importvám-mentesség alá tartozik.

A tényállás és a pert megelőző eljárás

15 A művészeti tárgyakat esetleges árverési értékesítésük céljából ideiglenes behozatali eljárás és teljes importvám-mentesség keretében hozzák be az Egyesült Királyságba. Ha az árverési értékesítést követően a tárgyat véglegesen behozzák az Európai Közösségbe, a HÉA-t az árverési értékesítés során elért ár alapján számítják ki, amely magában foglalja az árverező árrését is. Ezt az összeget azután a hatodik irányelv 11. cikke B. részének (6) bekezdése szerint úgy csökkentik, hogy az effektív adókulcs az alkalmazandó adóalap 5%-ával legyen egyenlő.

16 Miután megállapította, hogy az Egyesült Királyság – a hatodik irányelv 28. cikke (1a) bekezdéséből és 28c. cikke E. részének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeivel ellentétben – nem az általános adókulccsal adóztatja a behozott művészeti tárgyak árverési értékesítése után felszámított árverezői árrést, a Bizottság 1997. március 17-én felszólító levelet küldött e tagállamnak, és megindította az EK 226. cikkben előírt kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást.

17 Állásfoglalásának pontosítása céljából a Bizottság 1998. augusztus 10-én kiegészítő felszólító levelet küldött az Egyesült Királyságnak, amelyben megállapította, hogy e tagállam nemcsak a hatodik irányelv 28. cikkének (1a) bekezdéséből és 28c. cikke E. részének (1) bekezdéséből, hanem ugyanezen irányelv 2. cikkének 1. pontjából, 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából, 12. cikkének (3) bekezdéséből és 26a. cikkéből eredő kötelezettségeit sem teljesítette.

18 Mivel a Bizottság nem tartotta kielégítőnek az Egyesült Királyság hatóságainak 1997. május 15-én és 1998. október 12-én kelt válaszait, 2000. augusztus 3-án indokolással ellátott véleményt küldött e tagállamnak, amelyben felszólította, hogy a kézbesítésétől számított két hónapon belül hozza meg azokat az intézkedéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az említett véleményben foglaltaknak megfeleljen.

19 Az Egyesült Királyság hatóságai 2000. november 16-i levelükben válaszoltak és fenntartották előzetesen kialakított álláspontjukat. Miután úgy ítélte meg, hogy e tagállam az előírt határidőn belül nem hozta meg azokat az intézkedéseket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az indokolással ellátott véleményben foglaltaknak megfeleljen, a Bizottság úgy határozott, hogy benyújtja jelen keresetet.

A keresetről

Az elfogadhatóságról

20 Az Egyesült Királyság Kormánya viszonválaszában és a szóbeli szakaszban úgy érvelt, hogy válaszában a Bizottság olyan új kifogásra hivatkozott, amelyet nem hozott fel a pert megelőző eljárás során, és amely elfogadhatatlanná teszi a keresetét.

21 Az indokolással ellátott véleményében és az eljárást kezdeményező keresetlevelében a Bizottság azt kifogásolta, hogy az Egyesült Királyság nem a hatodik irányelv 2. cikke szerinti, a belföldi termékértékesítésre vonatkozó HÉA-t vetette ki az ideiglenes behozatali eljárás keretében behozott művészeti tárgyak árverési értékesítése után felszámított árverezői árrésre. Ezzel szemben válaszában úgy ítélte meg, hogy az Egyesült Királyság joggal foglalta a behozatalnál adóztatandó összegbe az említett árrést, azonban tévesen számította ki a behozatalra vonatkozó HÉA összegét.

22 Az EK 226. cikk alapján előterjesztett kereset tárgyát behatárolja az e rendelkezés szerinti pert megelőző eljárás (lásd a C-152/98. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3463. o.] 23. pontját; a C-439/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-305. o.] 11. pontját és a C-456/03. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2005. június 16-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-5335. o.] 35. pontját). A

keresetet emiatt ugyanazokra az indokokra és jogalapokra kell alapozni, mint az indokolással ellátott véleményt (lásd különösen a C-234/91. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 1993. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 1993., I-6273. o.] 16. pontját és a C-35/96. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1998. június 18-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-3851. o.] 28. pontját). Amennyiben valamely kifogás nem került megfogalmazásra az indokolással ellátott véleményben, akkor az a Bíróság előtti eljárás szakaszában elfogadhatatlan (lásd különösen a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet 11. pontját).

23 Ez a követelmény azonban nem jelentheti azt, hogy az indokolással ellátott vélemény rendelkező részének és a kereseti kérelmeknek minden esetben teljesen meg kellene egyezniük, amennyiben a jogvita tárgyának nem a bővítésére vagy a változtatására, hanem éppen ellenkezőleg a szűkítésére kerül sor (a C-139/00. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6407. o.] 19. pontja és a C-203/03. sz., Bizottság kontra Ausztria ügyben 2005. február 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-935. o.] 29. pontja).

24 Jelen esetben a Bizottság a pert megelőző eljárás és a peres eljárás során mindig azt állította, hogy az Egyesült Királyság a hatodik irányelvből eredő kötelezettségei ellenére kedvezményes HÉA-mértéket alkalmaz az árverezők árrésére. Az a kérdés, hogy ez az árrés a vámérték része-e vagy sem, nem változtat azon, hogy ez a tagállam arra kedvezményes effektív adókulcsot alkalmaz. A Bizottság álláspontja, miszerint az ilyen árrést az általános adókulccsal kell adóztatni, nem módosult az eljárás folyamán.

25 El kell tehát utasítani az Egyesült Királyság annak megállapítására irányuló jogalapját, hogy a Bizottság új kifogást hozott fel.

Az ügy érdeméről

26 Jelen jogvitában a fő kérdés arra irányul, hogy az ideiglenes behozatali eljárásban behozott művészeti tárgyak árverési értékesítése után felszámított árverezői árrés belföldi ügyletként adóztatandó-e a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében

támasztott feltételeknek megfelelően. Viszont a Bizottság a 2. cikk 1. pontjának, az 5. cikk (4) bekezdése c) pontjának és a 12. cikk (3) bekezdésének megsértésére is hivatkozik. Ezért meg kell vizsgálni, hogy e rendelkezések állítólagos megsértése megalapozott-e.

27 A Bizottság rámutat arra, hogy a jelen ügy két adóköteles eseményt tartalmaz: egyrészről a termékimportot, másrészről a belföldi ügyletet. Minden olyan esetben, amikor a behozatalt valamely adóalany általi értékesítés követi, adóztatni kell mind a behozatalt, mind az értékesítést.

28 A Bizottság azt kifogásolja, hogy az Egyesült Királyság nem különböztette meg a második adóköteles eseményt, azaz az árverési értékesítést, és azt nem belföldi ügyletként adóztatta. Ezért e tagállam nem teljesítette a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából, 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából és 12. cikkének (3) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

29 Az Egyesült Királyság Kormánya elismeri, hogy elvileg két adóköteles esemény létezik, azaz a termékek behozatala és azok árverési értékesítése. Azonban – véleménye szerint – amíg az érintett művészeti tárgyak az ideiglenes behozatali eljárás hatálya alá tartoznak, a kérdéses árverési értékesítések a Vámkódex 29. cikkének értelmében a Közösség vámterületére irányuló kivitel céljából történő eladások, és nem minősülhetnek egyidejűleg az Egyesült Királyságban teljesített ügyleteknek.

30 A hatodik irányelv 2. cikke a HÉA alá tartozó ügyletek két csoportját különbözteti meg, egyrészről a belföldön teljesített ügyleteket, másrészről a termékimportot.

31 Az említett irányelv 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából következik, hogy az árverező termékértékesítést végez, amikor terméket ruház át a közötte és az eladó vagy a vevő között létrejött bizományi szerződés alapján.

32 A hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdése rögzíti a HÉA általános mértékét, amely alkalmazandó minden olyan adóköteles ügyletre, amely nem tartozik kedvezményes adómérték alá.

33 Amint a Bíróság már rögzítette, a közös HÉA-rendszer jellemzőinek elemzéséből megállapítható, hogy valamennyi belföldi ügylet tekintetében az adóköteles esemény az adóalany által e minőségében ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés, míg a behozatali ügyletek tekintetében az adóköteles esemény a terméknek a tagállam területére történő puszta behozatala, függetlenül attól, hogy jogügylet valósul-e meg és az ügyletet ellenszolgáltatás fejében vagy ingyenesen, adóalany vagy magánszemély teljesíti-e (lásd különösen a 15/81. sz. Schul-ügyben 1982. május 5-én hozott ítélet [EBHT 1982., 1409. o.] 14. pontját).

34 Jelen esetben az árverési értékesítés céljából behozott művészeti tárgyakat a Közösség területére való belépésük óta azzal a feltétellel vonták ideiglenes behozatali eljárás és teljes importvám-mentesség alá, hogy értékesítésüket megelőzően nem ismert a végleges rendeltetésük. Ha a terméket közösségi vevőnek értékesítik, a behozatal abban a tagállamban valósul meg, amelynek területén a terméket kivonják ezen eljárás alól.

35 A hatodik irányelv két különböző adószabályozást ír elő, amely behozatal esetében és a művészeti tárgyak árverési értékesítése esetében alkalmazandó. Egyrészről a hatodik irányelv 2. cikkének 2. pontja alapján a HÉA alá tartozó behozatalt illetően ugyanezen irányelv 12. cikke (3) bekezdésének c) pontja és kivételesen 11. cikke B. részének (6) bekezdése kedvezményes HÉA-mérték alkalmazását írja elő a behozott termék vámértékére. Másrészről az árverési értékesítéseket illetően a

hatodik irányelv 26a. cikke C. részének rendelkezései többek között megkülönböztetik az árverező jutalékát a termék teljes értékétől abban az esetben, ha az értékesítést valósít meg ezen irányelv 5. cikke (4) bekezdésének c) pontja értelmében. Így az említett jutalék képezi az árverési értékesítés adóalapját, amelyet az ugyanezen irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjában rögzített általános adómértékkel kell adóztatni.

36 A Bizottság úgy érvel, hogy a 16. cikk (1) bekezdése feltétlenül megköveteli, hogy mindaddig, amíg az árukat ideiglenes behozatali eljárás alá vonták, majd ezt követően behozták, úgy adóztassanak valamennyi teljesített ügyletet, mintha azt az áruk végleges behozatalát követően teljesítették volna. Ezért a kedvezményes effektív adókulcsot árverési értékesítésük előtt kell alkalmazni az áruk értékére, azaz arra az árra, amit ezen értékesítéskor a vevő fizetett, levonva ebből az árverező jutalékát. Ezt követően e jutalékra a HÉA általános mértéke alkalmazandó a hatodik irányelv 26a. cikke C. részének megfelelően.

37 A Bizottság továbbá leszögezi, hogy ez a szabály a vámértéknek a Vámkódex 29. és 144. cikkében foglalt meghatározására vonatkozó általános szabályoktól és a hatodik irányelv 11. cikke B. részének (1) bekezdésében foglalt szabályoktól függetlenül érvényes.

38 Az Egyesült Királyság Kormánya vitatja ezt az érvelést. Véleménye szerint az általa alkalmazott adószabályozás összeegyeztethető a hatodik irányelv 16. cikkével, mivel e rendelkezésből és ugyanezen irányelv 11. cikkének B. részéből egyértelműen következik, hogy a behozatalnál az adóalap magában foglalja az ilyen ügyletek költségét, és azt nem olyan belföldi ügyletként kell adóztatni, mint amelyről szó lenne a végleges behozatalt követően megvalósuló ügylet esetében. Ha az árverezői jutalékok a belföldi ügylet ellenértékeként újból adókötelesek lennének, azzal kettős adóztatás valósulna meg.

39 Nem vitatott, hogy a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdése – tekintettel az E. részében foglalt szabályozásra – előírja, hogy a tagállamok mentesíthetnek a HÉA alól egyes olyan ügyleteket, amelyek ideiglenes behozatali eljárás alá vont termékekre vonatkoznak, feltéve, hogy azok nem végső felhasználásra vagy fogyasztásra szolgálnak, továbbá a HÉA összege az eljárás megszüntetésekor megfelel azon adóösszegnek, amely ezen ügyletek mindegyikének az ország területén való megadóztatása esetén lett volna fizetendő.

40 Mivel e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e rendelkezésben előírt eljárások és esetek, így köztük az ideiglenes behozatali eljárás alá vont termékek tekintetében mentesítsenek egyes belföldön teljesített ügyleteket, bizonyos feltételeket is előír számukra, amelyeket e kivétel alkalmazásához teljesíteniük kell.

41 Noha a Közösség területére való beléptetése óta ideiglenes behozatali eljárás alá vont termék végleges behozatali időpontja a hatodik irányelv 7. cikkének (3) bekezdése alkalmazásában arra az időpontra helyeződik át, amikor a terméket kivonják ezen eljárás alól, az ezen irányelv 16. cikke (1) bekezdésében előírt kivételből az következik, hogy az ideiglenes behozatali eljárás hatálya alatt teljesített valamennyi ügyletet úgy kell adóztatni, mintha azokat az ország területén, a termékek végleges behozatalát követően teljesítették volna.

42 Ezért abban az esetben, ha a művészeti tárgyat az ideiglenes behozatali eljárás hatálya alatt elárverezik, és ezen ügyletet követően behozzák a Közösség területére, az árverési értékesítést meg kell különböztetni a behozataltól, és a két ügyletet külön kell adóztatni.

43 Következésképpen mind a behozatalnak, mind az árverési értékesítésnek a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdésében támasztott feltételek szerinti adóztatása érdekében az árverési áron belül az árverező jutalékának megfelelő részt meg kell

különböztetni a behozott termék vámértékének megfelelő résztől. Így az első rész képezi az árverési ár adóalapját, amelyet a hatodik irányelv 26a. cikke alapján kell kiszámítani, és az ezen irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontjában előírt általános adómértékkel kell adóztatni, míg a második rész a termék vámértékének felel meg, amely a behozatalra felszámított HÉA alá tartozik, és amelyet az Egyesült Királyságban alkalmazandó kedvezményes effektív adókulccsal kell adóztatni az említett irányelv 11. cikke B. részének (6) bekezdése alapján.

44 Ez az értelmezés megfelel a 16. cikk (1) bekezdése céljának, amely különösen arra irányul, hogy adósemlegességet biztosítson egyrészt az ideiglenes behozatali eljárás alá vont és azt követően behozott termékekre vonatkozó ügyletek, másrészt az olyan termékekre vonatkozó ügyletek között, amelyek már a Közösség területén találhatók.

45 Figyelemmel a jelen ítélet 43. pontjában kifejtett elemzésre, és különös tekintettel arra a körülményre, hogy a megfelelő adóztatásuk érdekében az árverezői jutalék értékét meg kell különböztetni az érintett áru vámértékétől, megalapozatlan az Egyesült Királyság azon érve, miszerint a hatodik irányelv 11. cikke B. része (1) bekezdése és (3) bekezdése b) pontja, valamint a Vámkódex 29. cikke együttes rendelkezéseinek megfelelően az árverezői árrés a behozatali érték részét képezi.

46 Szintén el kell utasítani az Egyesült Királyság azon érvét, miszerint a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdésének első albekezdése diszpozitív rendelkezés a tagállamok számára, míg e rendelkezés utolsó albekezdése, amely a kettős adóztatás elkerülésének kötelezettségét rögzíti, kógens. Ez utóbbi kötelezettség az Egyesült Királyság szerint azt követeli meg a tagállamoktól, hogy az árverezők által teljesített ügyletet ne belföldi ügyletként adóztassák.

47 Amint a Bizottság joggal állítja, amennyiben a tagállam él a hatodik irányelv 16. cikkének (1) bekezdése által kínált lehetőséggel, és olyan különleges intézkedéseket hoz, amelyek lehetővé teszik az ideiglenes behozatali eljárás alá vont termékekre vonatkozó ügyletek mentesítését, a tagállamnak meg kell felelnie az e rendelkezésben támasztott valamennyi feltételnek.

48 A kettős adóztatás elkerülésének kötelezettségét illetően, amelyet a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdésének utolsó albekezdése ír elő, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés az adófizetésre köteles személyre vonatkozik. Amint ugyanezen rendelkezés előző albekezdéséből következik, eltérve az ezen irányelv 21. cikke 1. pontja a) alpontjának első albekezdésétől, az a személy köteles az ugyanezen irányelv 16. cikke (1) bekezdésének első albekezdésében foglalt ügyletek utáni adó megfizetésére, akinek révén a termékek kikerülnek az e rendelkezésben felsorolt eljárások, illetve esetek köréből. Az említett kötelezett személyére vonatkozó tévedések megelőzése érdekében ugyanis a hatodik irányelv anélkül írja elő a kettős adóztatás elkerülésének kötelezettségét, hogy az bármely tekintetben befolyásolná az árverező árrésére alkalmazandó adómértéket.

49 E körülmények között, és tekintettel arra, hogy belföldi ügyletnek kell tekinteni és így is kell adóztatni az ideiglenes behozatali eljárásban behozott művészeti tárgyak olyan árverési értékesítését, amelyet az érintett tagállam területére való behozatal követ, meg kell állapítani, hogy megalapozott a Bizottság azon kifogása, amely a hatodik irányelv 16. cikke (1) bekezdésének megsértésére vonatkozik.

50 Mivel az árverési értékesítést belföldi ügyletnek kell minősíteni, azt is meg kell állapítani, hogy megalapozott a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának, 5. cikke (4) bekezdése c) pontjának és 12. cikke (3) bekezdésének megsértése.

51 A fentiek alapján meg kell állapítani, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága – mivel a HÉA kedvezményes mértékét alkalmazta az ideiglenes

behozatali eljárás keretében behozott művészeti tárgyak árverése után az árverezők által felszámított jutalékra – nem teljesítette a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából, 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából, 12. cikkének (3) bekezdéséből és 16. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

52 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Az Egyesült Királyságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága – mivel a hozzáadottérték-adó kedvezményes mértékét alkalmazta az ideiglenes behozatali eljárás keretében behozott művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok és régiségek árverése után az árverezők által felszámított jutalékra – nem teljesítette az 1999. május 25-i 1999/49/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 2. cikkének 1. pontjából, 5. cikke (4) bekezdésének c) pontjából, 12. cikkének (3) bekezdéséből és 16. cikkének (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**

2) **Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságát kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások